

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS-CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

PABLO RIBEIRO KODAMA

**A NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE REMESSAS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS OU
LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES***

Florianópolis (SC)


2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**A não incidência da CIDE Remessas sobre a cessão de direitos ou licenciamento de Softwares**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **PABLO RIBEIRO KODAMA**, defendido em **21/12/2018** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (Kodama), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 21 de dezembro de 2018.



Humberto Pereira Vecchio
Professor Orientador



Gilson Wessler Michels
Membro de Banca



José Guilherme de Bem Gouvêa
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Pablo Ribeiro Kodama
RG: 5938237
CPF: 08822641922
Matrícula: 14100230
Título do TCC: A não incidência da CIDE Remessas sobre a cessão de direitos ou licenciamento de *Softwares*.
Orientador(a): Humberto Pereira Vecchio

Eu, PABLO RIBEIRO KODAMA, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 21 de dezembro de 2018.

Assinatura manuscrita de Pablo Ribeiro Kodama, escrita em tinta preta sobre uma linha horizontal.

PABLO RIBEIRO KODAMA

PABLO RIBEIRO KODAMA

**A NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE REMESSAS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS OU
LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES***

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito, da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito à obtenção do título de bacharel em
Direito.

**Orientador: Prof. Dr. HUMBERTO
PEREIRA VECCHIO**

Florianópolis (SC)

2018

Deixe-me ver quais são os meus outros defeitos... De vez em quando fico de mau humor e não abro a boca durante dias inteiros. Não pense que estou zangado, quando isso acontecer. Esqueça-se de mim, e eu em breve estarei recomposto. E você, que tem a confessar? [...]
(Arthur Conan Doyle. *Sherlock Holmes, O Estudo em Vermelho*)

We're just two lost souls swimming in a fish bowl. (Pink Floyd. Wish you were here)

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a DEUS, com quem sempre posso contar, e aos meus pais Kazuo Kodama e Rosemari Ribeiro Kodama.

Agradecimentos também:

Aos meus amigos e colegas de trabalho no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Santa Catarina (IFSC), Dezan, Dyego, Fabinho, Muriel e Rangél;

Aos meus amigos e colegas de graduação Artur, Carla, Ítalo, Francisco, Francesco, Jean Carlos, Naomi, Sheldon e Tales pela companhia, companheirismo e aprendizado proporcionado pela convivência;

Ao meu amigo e colega do EMAJ (NPJ/UFSC), Matheus Caetano Gomes de Oliveira;
À Fofa;

Ao orientador do presente trabalho, Prof^o Dr. Humberto Pereira Vecchio, pela dedicação e apoio;

Por fim, ao Centro de Ciências Jurídicas da UFSC por ter possibilitado a realização com excelência do Curso de Graduação em Direito.

RESUMO

O presente trabalho procura fazer um estudo detalhado a respeito da CIDE Remessas, para, a partir disso, abordar determinados aspectos da incidência dessa exação sobre a cessão de direitos e licenciamento de *Softwares*. Aborda também algumas características específicas em relação à tributação dos *Softwares*, bem como seu tratamento jurídico e uma investigação acerca dos contratos de licenciamento (uso ou exploração econômica), cessão e de transferência de tecnologia, demonstrando que as particularidades desses contratos influenciam no que tange à incidência da CIDE em questão. Por fim, através das interpretações sobre a incidência da CIDE Remessas na transação de *Softwares*, o presente trabalho demonstra a importância do entendimento da sistemática geral das Contribuições Especiais, bem como das CIDE's, para embasar o questionamento sobre a incidência das CIDE's em geral, não somente no caso em que envolvam *Softwares*.

Palavras-chave: CIDE *Remessas*, *Softwares*, Transferência de Tecnologia, Contribuições Especiais, CIDE's.

ABSTRACT

The present work seeks to make a detailed study on CIDE Remessas, to, from that, to approach certain aspects of the incidence of this exaction on the assignment of rights and licensing of Software. It also discusses some specific characteristics related to the taxation of software, as well as its legal treatment and research on the licensing agreements (use or economic exploitation), assignment and transfer of technology, demonstrating that the particularities of these contracts influence the of the CIDE in question. Finally, through the interpretations on the impact of CIDE Remessas in the Software transaction, the present work demonstrates the importance of understanding the general systematics of the Contribuições Especiais, as well as the CIDE's, in order to base the questioning on the incidence of CIDE's in general, not only in the case involving software.

Keywords: CIDE Remessas, Software, Technology Transfer, Contribuições Especiais, CIDE's.

LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS

CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CIDE: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CTN: Código Tributário Nacional

CF: Constituição Federal

CONDECINE: Contribuição para o desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional.

COSIP: Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública

ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

INPI: Instituto Nacional da Propriedade Intelectual

IPTU: Imposto sobre a propriedade Territorial Urbana

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR: Imposto de Renda

ISS: Imposto Sobre Serviços

RE: Recurso Extraordinário

Rep. Geral: Repercussão Geral

Resp: Recurso Especial

SRF: Secretaria da Receita Federal

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	12
2. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.1 Aspectos sobre o Sistema Tributário Nacional.....	14
2.1.1 Conceitos básicos do Direito Tributário.....	14
2.1.2 O Sistema Tributário Nacional.....	19
2.1.3 A teoria pentapartida e as Contribuições Especiais	21
2.2.As Contribuições especiais	24
2.2.1.O fenômeno da referibilidade nas contribuições especiais	26
2.3 Contribuições Especiais e suas espécies	28
2.3.1. As Contribuições Sociais	28
2.3.2. As Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou econômicas	29
2.3.3. A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)	30
2.3.4. As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	30
3. AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE’S) E A CIDE REMESSAS	32
3.1 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	32
3.1.1 O domínio econômico e a intervenção Estatal no contexto das CIDE’s.....	33
3.1.2 O aspecto extrafiscal das CIDE’s.....	38
3.1.3 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e suas Características...40	
3.1.4. Breves aspectos sobre a CIDE combustíveis	43
3.2 A CIDE Remessas	45
3.2.1 Cronologia legal	45
3.2.2 O fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo e a incidência.....	47
3.2.3 Aspectos sobre a propriedade intelectual no contexto da CIDE Remessas	49
3.2.4 Os contratos de transferência de tecnologia, licenciamento e Cessão	50
3.2.5 A Acepção do termo “ <i>Royalties</i> ” no contexto da CIDE Remessas.....	53
3.2.6 A prestação de assistência técnica e administrativa	54
3.3 Questões sobre finalidade da CIDE Remessas	54

3.4 Quadro resumo das CIDE Remessas	57
3.5 A questão da constitucionalidade da CIDE Remessas	58
3.5.1. Análise Constitucionalidade a partir do aspecto formal.....	59
3.5.2. Análise da constitucionalidade conforme o aspecto material	61
3.5.3 Considerações finais sobre a Constitucionalidade	66
 4. A NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE REMESSAS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS OU LICENCIAMENTO DE <i>SOFTWARES</i>	 67
4.1. A tributação e os <i>Softwares</i>	67
4.2. A compreensão legal do termo “<i>Software</i>” e a questão da proteção de sua propriedade intelectual.....	70
4.3. A incidência da CIDE nos casos de cessão de direitos ou licenciamento de softwares	75
4.3.1. Análise sobre a natureza interpretativa da Lei nº 11.452/2007	77
4.3.2. Análise da incidência da CIDE Remessas na cessão de direitos e Licença de uso a partir da interpretação legal.....	81
4.3.3. A incidência nos casos de licença para exploração comercial	88
4.3.4. A incidência nos casos de <i>Softwares</i> de “prateleira” (off the shelves)	90
4.3.5. A incidência da CIDE Remessas em contratos que envolvem transferência de tecnologia	92
4.4 A necessária correlação de incidência da CIDE e o objeto de incidência.....	93
 5. CONCLUSÃO.....	 99
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 102

1. INTRODUÇÃO

As receitas obtidas pelo Estado podem ser classificadas, em relação à sua origem, em receitas originárias e receitas derivadas¹. As receitas originárias são aquelas provenientes da exploração do Estado da atividade econômica, como por exemplo, as receitas obtidas através de empresas públicas e sociedade de economia mista. Já as receitas derivadas são aquelas obtidas pelo Estado através de seu poder de império, ou seja, são recursos obtidos a partir da exação do Estado em relação ao contribuinte, nessa classificação se enquadram além das multas, os tributos.

Ocorre que atualmente as receitas derivadas provenientes da cobrança de tributos são as receitas mais expressivas do Estado em termos quantitativos, de modo que o sistema tributário é fator essencial dentro do sistema jurídico.

Por outro lado, sendo a tributação um poder imperativo do Estado, o contribuinte está por assim dizer, em uma situação de fragilidade em relação ao fisco, entendendo-se sem maiores dúvidas que o controle do poder do fisco é um dos pontos chave para a manutenção do Estado Democrático de Direito.

Logo, o estudo a respeito das exações cobradas do Contribuinte mostra-se de extrema importância, uma vez que ajuda não somente na compreensão do complexo Sistema Tributário Nacional, como também nas formas de controle da atividade Estatal de tributação.

O tributo gera uma considerável receita para o Estado, sendo dessa forma essencial para sua manutenção. Dito isso, é importante ressaltar a grande necessidade de adaptação da legislação tributária ao mundo fático, uma vez que sua obsolescência pode causar sérios danos à própria organização do Estado.

Constatada essa questão, compreende-se o motivo pelo qual a tributação encontra grandes desafios quando se depara com uma nova realidade tecnológica, uma vez que a tecnologia evolui muito rapidamente, enquanto que a atividade legislativa, em geral, tende a ser mais lenta.

Sem dúvida, uma das melhores demonstrações dessa dificuldade de adequação pode ser vislumbrada a partir da análise da tributação sobre os *softwares*. Isso porque esse objeto tributado não apresenta um aspecto material (físico), além de ter um tratamento jurídico diferenciado.

¹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 39.

Uma das grandes questões envolvendo o tema tributação sobre softwares diz respeito à incidência da CIDE Remessas sobre a cessão de direitos ou licenciamento de *softwares*, no sentido de se compreender a possibilidade ou não da incidência da referida CIDE nesses casos, bem como os requisitos a ser contemplados para configurar essa incidência sobre a transação de softwares.

A presente monografia tem como objetivo principal analisar a adequação da incidência da CIDE Remessas sobre a cessão de direitos ou licenciamento de softwares, buscando, para isso, fazer uma abordagem sistêmica da exação com todo o conjunto principiológico pertinente.

Para isso o trabalho está dividido em três capítulos, abordando no segundo capítulo a identificação das contribuições especiais no Sistema Tributário Nacional, bem como algumas definições importantes para o estudo do Direito Tributário.

No terceiro capítulo é realizada uma abordagem mais específica a respeito das CIDE's e finalmente a abordagem sobre a CIDE Remessas com o intuito de definir suas principais características, focando sobretudo na sua incidência.

Por fim, utilizando-se da base teórica adquirida nos capítulos anteriores, o capítulo quatro se presta a analisar especificamente a questão da incidência da CIDE Remessas sobre as transações de softwares com foco no estudo da cessão de direitos ou licenciamento dos softwares.

O método utilizado para o desenvolvimento da pesquisa e resolução do problema é o método indutivo, de forma que a exploração da lei, da doutrina, da jurisprudência e da jurisprudência administrativa irradiem fundamentos que não apenas se prestem a resolução do problema específico da incidência da CIDE Remessas sobre a cessão de direitos ou licenciamento de softwares, mas também de outros casos que envolvam a incidência da CIDE Remessas.

2. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é um sistema bastante complexo, dessa forma, se faz necessário abordar alguns de seus aspectos para que se possa identificar a figura das Contribuições Especiais dentro de sua abrangência.

2.1 Aspectos sobre o Sistema Tributário Nacional

2.1.1 Conceitos básicos do Direito Tributário

Primeiramente, faz-se necessário abordar conceitos básicos sobre os tributos, bem como princípios que fazem com que a sistemática tributária ocupe um sistema próprio dentro do ordenamento jurídico.

Tratando-se inicialmente dos princípios, o Direito Tributário possui um conjunto principiológico característico, podendo-se citar basicamente, o princípio da isonomia, da anterioridade, da noventena, da legalidade, da irretroatividade, da vedação ao confisco, da não limitação ao tráfego de pessoas e bens; além de outros princípios constitucionais tributários, tais como o da uniformidade geográfica, da proibição das isenções heterônomas e da não discriminação baseada em procedência ou destino².

Por se tratar de uma atividade Estatal, não se pode deixar de observar o necessário diálogo com os princípios da administração pública, sobretudo com aqueles previstos no art. 37 da Constituição Federal, a citar, a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a isonomia.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) traz o conceito **de tributo**, sendo esse bastante importante para entender o instituto, conforme se demonstra na transcrição,

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.³

O supracitado dispositivo é crucial ao Sistema Tributário, pois ele ajuda a enquadrar (ou não) determinada exação cobrada como tributo na medida em que apresenta os critérios característicos dos tributos, respaldando assim, no caso concreto, a opção pela aplicação do Sistema Tributário.

Tratando a respeito de cada uma dessas características, o tributo deverá ser **instituído por meio de lei**, característica essa que é reflexo direto do princípio da legalidade tributária,

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. pp. 275-285.

³ BRASIL. **Lei nº 5.172/66**. Art. 3º.

entendendo-se aqui “lei” em sentido *lato*, uma vez que as diferentes espécies de tributos, bem como subespécies podem apresentar características particulares no que tange a sua formalização. “Ao dizer que o tributo é instituído em lei, não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo [...] mas também sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo.”⁴

O tributo deverá ser cobrado em moeda corrente ou em cujo valor nele se possa exprimir, **pois é uma prestação pecuniária**, dessa forma, o tributo não poderá ser cobrado de outra maneira senão em pecúnia, proibindo-se, por exemplo, o pagamento do tributo através de prestação de serviços.

Além de ser uma prestação pecuniária, o tributo é uma **prestação compulsória**, sendo assim cobrado independente da vontade do contribuinte através de atividade Estatal que se utiliza de seu poder de Império. Não se vislumbra aqui de uma relação contratual em que a vontade das partes é necessária para a concretização do negócio jurídico. Trata-se de uma relação “não contratual, não voluntária ou não facultativa”.⁵

Outra característica importante é a **natureza não sancionatória** do tributo, já que não poderá ser constituído como sanção a determinado ato ilícito, em outras palavras, a punição não poderá ser o fato gerador do tributo. Consequência imediata disso é a diferenciação entre multa e tributo.

Por fim, a cobrança do tributo é realizada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**, pois, a atividade administrativa de cobrança do tributo não é uma atividade discricionária, uma vez que necessariamente é realizada mediante atividade delimitada nos limites estabelecidos em lei, ou seja, atividade administrativa plenamente vinculada.

Entendidos os critérios característicos dos tributos, cabe também trazer algumas definições para melhor entendimento da dinâmica tributária. Primeiramente, destacando que a obrigação tributária possui algumas características especiais que a difere de outras obrigações, sobretudo no tocante ao fato de que um dos polos dessa relação é o Estado, o qual possui um leque de prerrogativas que consequentemente fazem com que essa relação não seja uma relação equilibrada.

O Estado nessa relação obrigacional se utiliza de seu poder de Império, sendo que a exação é uma imposição, tanto para o agente do Fisco quanto para o contribuinte, isso porque como visto, a cobrança é vinculada à previsão legal, opondo-se à necessidade volitiva das

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.47.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.409.

partes envolvidas. Nessa relação jurídica, o contribuinte ocupa o polo passivo, enquanto o Estado ocupa o polo ativo.

Sobre o polo ativo, é a própria Constituição que fixa a competência dos entes para a instituição dos tributos, ou seja, a capacidade para criar tributos⁶, alguns deles, tais como as taxas e contribuições de melhoria podem ser instituídas pelos quatro entes da federação, enquanto outras, como as CIDE's, por exemplo, só podem ser instituídos por um ente específico, no caso a União.

Destaca Luciano Amaro que,

Numa federação, especialmente na brasileira, em que mesmo os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos-União, Estados, Distrito Federal e Municípios- a fim que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.⁷

Interessante observar que no caso dos impostos, a espécie tributária *imposto* é de competência dos quatro entes federativos, no entanto, a própria Constituição define as espécies de impostos que cada um desses entes poderá instituir. Ou seja, excetuando-se a competência residual que a União possui de criar novas espécies de impostos, é a própria Constituição que define as espécies de impostos, bem como a respectiva competência para instituí-la. Isso ocorre também em relação às Contribuições Especiais.

Voltando-se agora para a definição de alguns conceitos básicos, depois de definido o sentido legal de tributo, bem como da legitimidade ativa, é importante demonstrar o caminho percorrido desde a atividade legislativa até a cobrança do contribuinte.

Os tributos encontram previsão na Constituição, na chamada Regra Matriz Constitucional. Essa norma não institui o tributo, mas define suas características e o ente que irá instituir a exação.

Segundo o art. 146 da Constituição, normas gerais dos tributos devem ser estabelecidas em Lei Complementar. Por esse motivo, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela nova ordem constitucional com o *status* de Lei complementar.

A instituição do tributo é competência do ente delineado na Constituição, dando-se como exemplo um imposto como o IPVA, ele tem delineado na matriz constitucional tanto o tributo imposto, como também a sua própria caracterização. Além disso, existem disposições do referido imposto no próprio Código Tributário Nacional. Embasado nessas previsões, o

⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.115.

⁷ Ibidem..

legislador estadual, ente constitucionalmente competente para instituir o IPVA, promulga uma lei ordinária o instituindo.

Cabe destacar duas importantes definições a respeito dos tributos, sendo elas a **hipótese de incidência** e o **fato gerador**.

Conforme analisado até agora, os tributos são caracterizados por intermédio de dispositivos legais cabíveis emanados pelos entes competentes. Essa caracterização do tributo é denominada como hipótese de incidência, ou seja, a descrição de critérios que, ao ser preenchidos, configuram a incidência do tributo.

Segundo Geraldo Ataliba, em obra dedicada especificamente ao tema, a hipótese de incidência conta com cinco aspectos, sendo eles o aspecto pessoal, o aspecto espacial, o aspecto temporal e o aspecto material, além do aspecto quantitativo (base de cálculo ou base impositiva e alíquota).⁸

O aspecto material (chamado por alguns de fato gerador) é a descrição abstrata hábil a ensejar incidência do tributo. Em geral pode ser identificada a partir de um verbo complementado, como por exemplo, auferir renda no Imposto de Renda, ou então possuir propriedade de imóvel urbano no IPTU.

O aspecto pessoal diz respeito à identificação do contribuinte da exação instituída e do ente competente para exigir a exação.

Os aspectos espacial e temporal condicionam o fato gerador ao atributo espaço-tempo, ou seja, o momento e o local onde a realização do fato gerador configura a incidência do tributo em questão.⁹

Já a base de cálculo, diferentemente de outros aspectos, que possuem mais o escopo de caracterizar a incidência pela delimitação do fato gerador, está relacionada ao aspecto quantitativo do tributo que será cobrado. Trata-se justamente da base na qual será aplicada a alíquota do tributo, para então haver o cálculo da exação. Por exemplo, no caso do Imposto de Renda, a base de cálculo é o valor da renda auferida, sobre esse valor é aplicado a alíquota, que resultará o valor do Imposto. Cabe destacar que a alíquota poderá ser *ad valorem* ou específica.

A alíquota *ad valorem* é representada por um percentual que incide sobre a base de cálculo, como por exemplo, a aplicação de 15% sobre o valor da renda obtida, no caso do Imposto de Renda. A base de cálculo nesses casos é representada por um valor.

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

⁹ Ibidem, pp. 94-106.

Já as alíquotas **específicas** são aquelas representadas por uma quantia pecuniária que incide a cada unidade de medida, como por exemplo, metragem, peso, volume, unidade, entre outros. Percebe-se que a base de cálculo nesses casos, ao invés de ser representada por um valor monetário, é representada por uma unidade de medida.

Havendo a definição em lei do tributo, ela por si só não é capaz de formar a chamada **obrigação tributária**, isso porque falta o vínculo que liga o sujeito ao tributo, o fato à norma. Esse elo trata-se justamente da ocorrência do **fato gerador**, num contexto não de descrição abstrata dos fatos, mas da ocorrência fática que enseja o tributo, ou seja, trata-se do ato, da prática do núcleo verbal definido abstratamente acompanhado de todos os outros requisitos da hipótese de incidência. Geraldo Ataliba prefere denominar ocorrência fática do aspecto material abstrato como “fato imponible”.¹⁰

Ocorrido então o fato gerador, existe a concepção da obrigação tributária. Todavia, apesar de estar configurada a obrigação tributária, o sujeito passivo, aqui denominado como contribuinte, ainda não pode ser cobrado do valor tributo. Para que a exação passe a ser exigível do contribuinte ela deverá passar por uma fase de liquidação, a qual é denominada como **lançamento** do crédito tributário.¹¹

Na fase de lançamento, ocorre o cálculo do valor referente à incidência do tributo. Nessa parte há aplicação da alíquota sobre base de cálculo, além de outros elementos (como as deduções) que tem por finalidade a obtenção de um valor líquido a ser cobrado do contribuinte, o chamado **crédito tributário**.

O lançamento poderá ser realizado através de três formas, sendo elas, o lançamento de ofício, o lançamento por homologação e o lançamento por declaração.

No lançamento de ofício, a própria autoridade calcula o tributo devido e cobra o valor do contribuinte. Já no lançamento por declaração, a autoridade exige informações do contribuinte para que ela possa fazer os cálculos do tributo devido e então cobrá-lo. Por fim, no lançamento por homologação, o próprio contribuinte faz o cálculo do tributo e o paga antes de haver uma cobrança líquida de fato, cabendo à autoridade fazendária somente a homologação dos atos realizados pelo contribuinte.

Após o lançamento do crédito tributário, o fisco preenche todos os requisitos para então cobrar o valor do tributo do contribuinte. Dessa forma, mostra-se resumido o mecanismo pelo qual o tributo deixa de ser apenas uma disposição abstrata para se tornar uma manifestação hábil a gerar uma cobrança pecuniária do contribuinte.

¹⁰ Op. Cit. ATALIBA, 2010. p.66.

¹¹ Op. Cit. SABBAG, 2015.p. 820,

2.1.2 O Sistema Tributário Nacional

A Constituição Federal, promulgada em 1988, sem dúvida é um marco para a democracia, na medida em que trouxe diversas inovações ao sistema jurídico nacional, possuindo um aspecto protetivo, com atenção especial para os direitos fundamentais, visando contemplar e regulamentar o maior número de matérias possível.

Por consequência, uma atividade Estatal tão sensível quanto a tributação não poderia ter deixado de fazer parte da nova Lei Maior, tanto por sua importância no sentido financeiro para o Estado, quanto por uma própria questão de garantias para o cidadão.

Ocorre que, apesar de diversas inovações terem sido trazidas pela Constituição de 1988, não houve a concepção de um novo Código Tributário, sendo utilizada até os dias atuais a Lei nº5172 de 1966 recepcionada com a natureza de lei Complementar pelo atual Carta Magna. Nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro,

O Código Tributário Nacional, pelo princípio geral de continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis, sobreviveu à Carta de 1988, em seus aspectos essenciais. É verdade que perderam a validade todos aqueles dispositivos do Código Tributário Nacional que contrariavam as várias inovações ao sistema tributário, constitucionalmente adotadas, quer sejam regras de competência, quer sejam regras de distribuição de receita ou princípios gerais.¹²

Dessa forma, a doutrina, a jurisprudência, e até mesmo a atividade legislativa teve que realizar um grande esforço no sentido de adequar os institutos do Código Tributário Nacional (CTN-Lei nº5.172/66) à nova realidade trazida pela Constituição de 1988.

Identificada a questão da dificuldade de assimilação de alguns dispositivos do CTN na nova ordem Constitucional, também é necessário destacar que a Constituição prevê um complexo sistema de competência tributária.

Isso porque todos os entes da federação têm competência para instituir seus tributos, ou seja, além das disposições gerais trazidas pela Constituição Federal e pelo CTN, ainda há um conjunto de leis complementares, medidas provisórias, decretos, leis ordinárias e outros que regulam o sistema dentro do contexto de legislação tributária, conforme dispõe o art. 96 do CTN,

¹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 40.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.¹³

Em se tratando de normas complementares, essas são definidas pelo art. 100 do CTN,

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.¹⁴

Fica clara, dessa forma, grande gama de espécies normativas que regem a dinâmica tributária, destacando-se ao fato de que algumas delas são provenientes de autoridades administrativas e não legislativas.

Logicamente não se está a afirmar que o sistema tributário seja mais complexo devido a essa característica, uma vez que todo sistema acaba de uma forma ou outra sofrendo influências de diversas fontes, no entanto, destaca-se novamente a complexidade devido a grande gama de competências legislativas previstas na Constituição sobre o tema.

O exercício legislativo tributário exercido pelos entes de federação nada mais é do que simples manifestação daquilo que está delineado a partir de um conjunto de normas e princípios estabelecidos pela constituição e leis de hierarquia maior, ou seja, desdobramento desse Sistema Tributário Nacional estabelecido.

Segundo Kyioshi Harada, pode-se conceituar o Sistema Tributário Nacional como,

[...] o conjunto de normas constitucionais de natureza Tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a Constituição.¹⁵

Dentro desse entendimento do Sistema Tributário Nacional, uma das maiores controvérsias, que muito se debateu (e ainda se debate) é sobre as espécies tributárias, no sentido de se determinar quantas seriam as espécies contempladas na sistemática trazida pela Constituição de 1988, uma vez que o CTN, em seu art. 5^a prescreve somente três espécies de tributos, enquanto alguns doutrinadores entendem que a Nova Carta prevê duas novas espécies, dentre elas as Contribuições Especiais, objeto do presente trabalho.

¹³ BRASIL. Lei nº 5.172/66 . Art. 96.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172/66 . (CTN)

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 315.

2.1.3 A teoria pentapartida e as Contribuições Especiais

Apesar de muitos debates sobre o assunto, o STF vem entendendo que além das já conhecidas três espécies, a citar, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, a Constituição inclui mais duas espécies, sendo elas o Empréstimo compulsório, previsto no art. 148 da CF e as Contribuições Especiais, previstas no art. 149 da CF, conforme pode ser observado no Voto do Ministro do STF Moreira Alves prolatado em 26 de junho de 1992, no RE 146.733-9/SP,

EMENTA: [...] os arts. 148 e **149** aludem a outras duas modalidades tributárias para cuja instituição só a União é competente : o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹⁶ **(grifos nossos)**

Mais recentemente (03/11/2010), no RE 562.276/Rep.Geral, de relatoria da Ministra Ellen Gracie¹⁷ reafirmou-se o posicionamento sobre a natureza tributária das Contribuições, não restando dúvida quanto à submissão das Contribuições às normas gerais do direito tributário.¹⁸

Dito isso, apesar de ainda existirem controvérsias a respeito das espécies tributárias no atual sistema, o posicionamento do STF a respeito do tema, bem como a doutrina majoritária, reconhece-se a existência de cinco espécies, ou seja, adota-se a teoria pentapartida.¹⁹

Para fins desse trabalho, adianta-se que foi adotada a teoria pentapartida, justamente por ser a teoria aceita pelo STF. Em relação à COSIP, o entendimento adotado é de que não se trata de uma nova espécie tributária, mas sim de uma subespécie “*sui generis*” das Contribuições Especiais²⁰, conforme o julgado do RE 573.675/ Rep. Geral, de relatoria do Ministro Ricardo Levandowski em 25-03-2009, que decide pela constitucionalidade da referida exação,

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM

¹⁶ STF.RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE .146.733-9/SP**. Relator: Ministro Moreira Alves. DJ: 26/06/1992.

¹⁷ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 562.276**. Relatora Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/11/2010.

¹⁸ SABBAG. Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 534

¹⁹ Ibidem. p.430.

²⁰ Ibidem p. 587

CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO [...]²¹

Em seu voto, o Ministro Ricardo Levandowski, no julgado supracitado, destaca,

A meu ver, a COSIP constitui **um novo tipo de contribuição**, que refoge aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. Cuida-se, com efeito, de uma exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do art. 149-A da CF, sujeita, contudo, aos princípios constitucionais tributários, visto enquadrar-se inequivocamente no gênero tributo.²² (grifos nossos)

Dessa forma, além de se entender atualmente pela constitucionalidade da COSIP, compreende-se sua natureza tributária, bem como seu enquadramento na espécie Contribuições especiais, no entanto, não enquadrável em nenhuma das subespécies já previstas.

É importante destacar que, quando se assume a existência de uma nova espécie tributária, não se está somente reconhecendo que determinado tributo tenha a natureza tributária, mas também que contém características especiais que não permitem que ela se confunda com as outras já previstas.

Cabe agora fazer uma sucinta diferenciação entre as Contribuições Especiais e as outras espécies de tributo.

a) Contribuições Especiais e Impostos

Conforme disposto no art. 167, IV, CF, os impostos são desvinculados de qualquer atuação estatal. Dessa forma, sua incidência independe de qualquer atividade estatal, sendo decretada unicamente em função do *jus imperii* do Estado, representando uma “[...] retirada de parcela de riqueza do particular”²³.

Essa é a característica crucial que diferencia as Contribuições Especiais dos Impostos, pois as Contribuições Especiais caracterizam-se não somente pela previsão legal da atividade estatal realizada em função do pagamento do tributo, como também da destinação da receita obtida.

²¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. **RE 573.675/ Rep.** Geral. Relator: Ministro Ricardo Levandowski. DJ: 20/03/2009.

²² Ibidem.

²³ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.319.

Outra grande diferença entre essas duas espécies diz respeito ao fato de que, enquanto nos impostos existe a necessidade da previsão da ocorrência de um fato gerador para ensejar a constituição da obrigação tributária, nas contribuições, além dessa previsão, deverá também ser identificado o benefício, a destinação do recurso.²⁴

b) Contribuições Especiais e Taxas

As taxas estão previstos no art. 145, inc. II da CF, são tributos vinculados à atuação estatal, que ocorre através da realização ou disposição do serviço público específico e divisível ao contribuinte. No caso das taxas, o tributo pago pelo contribuinte se dá em relação a um benefício direto promovido pelo estado em face contribuinte em específico.

No caso das contribuições, o tributo é pago não em relação à determinada contraprestação do Estado a um contribuinte especificado, mas sim a um setor ao qual o contribuinte faz parte.

Diferentemente dos impostos, as taxas são tributos vinculados, que se diferenciam das contribuições pela questão da referibilidade. Pois enquanto nas taxas a referibilidade é direta, nas contribuições ela se dá de forma indireta, ou seja, a instituição da Contribuição se dá em um benefício geral, limitado a determinado grupo, mas não específico a um contribuinte.

c) Contribuições Especiais e Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no art.145, inciso III da CF. Caracteriza-se pelo fato de que “Entre a atividade estatal e o sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel”²⁵. Explicando melhor, trata-se de um tributo cobrado sobre a valorização imobiliária percebida devido à obra pública.

Destaca-se o fato de que a contribuição de melhoria não é uma exação com o intuito de financiar a obra (embora o limite de cobrança da exação seja as despesas da obra realizada pela atividade Estatal), mas sim uma exação que tem como característica a arrecadação devido a determinado benefício particular promovido pelo Estado, ou seja, um tributo cobrado devido ao incremento patrimonial resultante da atuação estatal.

No caso das contribuições especiais a cobrança do tributo é realizada com o intuito de financiar, fomentar determinada atuação estatal.

²⁴ DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de Direito Tributário. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 691.

²⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.322.

d) **Contribuições Especiais e Empréstimo compulsório**

O empréstimo compulsório é um tributo previsto no art. 148 da CF, além de ter destinação específica dos recursos obtidos, também se caracteriza como sendo um empréstimo, ou seja, em algum momento o contribuinte receberá de volta o valor pago. Importante salientar que os incisos I e II do art. 148 da CF, a constar a guerra externa, calamidade pública e o investimento público e relevante, não constituem o fato gerador da exação, mas sim, condições para o “[...] exercício da competência tributária (isto é, só se pode instituir o empréstimo se presente uma das situações referidas) e direcionam a aplicação do produto da arrecadação (vale dizer, absorvem necessariamente os recursos arrecadados)”²⁶.

A diferenciação das Contribuições Especiais em relação ao empréstimo compulsório se dá principalmente pelo fato de que, embora ambas sejam exações com receita vinculada, o contribuinte do Empréstimo Compulsório não necessariamente será beneficiado pela atuação estatal, nem diretamente e nem indiretamente, não sendo a questão da referibilidade seu critério validador.

Além disso, não se pode deixar de observar que o empréstimo compulsório diz respeito a um empréstimo, ou seja, em algum momento o Estado teria que devolver o valor da exação ao contribuinte.

Tendo sido feita toda a exploração a fim de delimitar a figura das **Contribuições Especiais** dentro do Sistema Tributário Nacional, cabe agora fazer uma análise mais aprofundada sobre as características dessa espécie tributária.

2.1 As Contribuições especiais

Pode-se conceituar as Contribuições Especiais como uma espécie de tributo que é instituída para custear a atuação estatal em determinado setor Social, profissional ou Econômico, ou seja, para uma finalidade específica.²⁷ Sua instituição é fundamentada por sua previsão legal que não somente contempla um fato material impositivo, como também sua finalidade, no sentido de justificar a incidência da exação.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 74.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p539.

Segundo a obra de Marco Aurélio Greco, é presente nas Contribuições Especiais o chamado “Critério da Validação Finalístico”, ou seja, a validação da Lei referente às contribuições especiais depende de sua vinculação com a finalidade previamente estabelecida.²⁸

Além disso, tanto o fato gerador quanto a base de cálculo, embora não sejam critérios de validação no caso das Contribuições Especiais, podem gerar a inconstitucionalidade da lei se não estiverem vinculados à finalidade especificada em lei.²⁹

Originalmente a espécie tributária Contribuição Especial comportava apenas três subespécies, sendo elas, as Contribuições Sociais, as Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas e, finalmente, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE's).

No entanto, no ano de 2002 através da Emenda Constitucional nº39, uma nova subespécie foi incluída, trata-se da COSIP (Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública).

As Contribuições Especiais possuem previsão constitucional nos art. 149, 149-A (COSIP) e 195. Segundo o art. 149,

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.³⁰ **(Grifos nossos)**

Conforme o dispositivo constitucional transcrito, além de haver a menção a três subespécies de contribuições especiais, há referência ainda a três outros dispositivos constitucionais e dá competência apenas à União para instituir essas contribuições.

No entanto, foi outorgada competência a todos os entes em relação às contribuições previdenciárias dos seus respectivos servidores, conforme previsão do parágrafo 1º,

Art. 149 [...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os **Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores**, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.³¹ **(grifos nossos)**

²⁸ GRECO. Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. Ed. São Paulo: Dialética, 2000.p. 119.

²⁹ Ibidem. p.147.

³⁰ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Art. 149.

³¹ Ibidem.

O mencionado art.195, §6º diz respeito às Contribuições sociais, sendo o art.195, importante previsão Constitucional das Contribuições sociais.

Uma característica básica das Contribuições Especiais é a realização de determinada atividade estatal que beneficia um setor específico, e consequentemente, caracterizam como contribuintes somente aqueles pertencentes ao grupo beneficiado. Observa-se, no entanto, como **exceção dessa afirmação as contribuições de seguridade social**, que não necessariamente exigem o vínculo entre o benefício oferecido e o contribuinte.³²

Outro ponto importante em relação às contribuições especiais diz respeito à Competência para sua instituição, pois, as quatro espécies previstas não possuem o mesmo espectro de competência.

As CIDE's e as Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais e Econômicas podem ser instituídas somente pela União, enquanto que as Contribuições Sociais, no que tange às contribuições previdenciárias, são de competência de todas as esferas da federação. Já a COSIP é contribuição de competência dos municípios e do Distrito Federal.

2.2.1 O fenômeno da referibilidade nas contribuições especiais

Uma questão importante a ser comentada a respeito das contribuições especiais diz respeito à presença ou não da referibilidade nessa exação.

Referibilidade é um conceito que está relacionado à existência de uma contrapartida para com o contribuinte devido ao pagamento de determinada exação. Explicando melhor, o contribuinte paga determinada exação porque terá algum benefício através da atuação estatal.

Pode-se argumentar, no entanto que, idealmente toda vez que o contribuinte paga algum tributo, ele está sendo beneficiado pelo Estado mesmo que indiretamente, uma vez que os recursos arrecadados estão sendo utilizados para financiar a estrutura do Estado, que por sua vez tem o como objetivo atender as necessidades do povo.

No entanto, não se pode confundir o fenômeno da referibilidade com o caso acima citado, isso porque, a referibilidade está umbilicalmente ligada à definição do polo passivo do tributo. Dessa forma, nos tributos que possuem essa característica, somente aquelas pessoas que são beneficiadas pela atuação Estatal, propiciada através da exação, é que poderão compor o polo passivo do tributo.

³² CUNHA, Fabio Lima da. **O Conceito de serviços técnicos para fins de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei 10.168/2000.** In: Revista Tributária e Finanças Públicas, a.15, n.74. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

Um exemplo de tributo em que se percebe claramente a referibilidade é taxa. Isso porque, o contribuinte da taxa é aquele que paga por um serviço específico e divisível, sendo assim beneficiado através do pagamento da exação.

Vale também ressaltar que **referibilidade não tem o mesmo sentido de “vinculação”**. Quando se está a falar de vinculação, a questão abordada diz respeito à especificação da atividade a ser realizada pelo estado, ou seja, através da exação o estado irá atuar em uma área específica, sendo o polo passivo da exação beneficiado ou não.

A referibilidade diz respeito ao fato do tributo apresentar contrapartida ao contribuinte, essa contrapartida poderá ser direta ou indireta, ou seja, referibilidade direta ou indireta.

Na referibilidade direta, o contribuinte é pessoalmente beneficiado pela atuação estatal, enquanto que na referibilidade indireta não necessariamente o contribuinte deve ser beneficiado pela atuação estatal, mas deve haver algum vínculo que o ligue à atuação estatal.

Logicamente, essa questão do benefício indireto deve ser avaliado com cuidado, uma vez que sua ampliação traria como consequência a própria desvirtuação do conceito de referibilidade.

Essa discussão é aqui trazida, porque em se tratando das CIDE's, ao mesmo tempo em que existe a necessidade de vinculação entre o contribuinte e a atuação Estatal, não necessariamente haverá um benefício para aquele contribuinte em específico.

No caso das CIDE's, a referibilidade diz respeito ao grupo econômico, sendo assim, não necessariamente haverá uma atuação estatal em benefício daquele que pagou o tributo, mas sim ao setor econômico ao qual pertence.

Dessa forma, existe a exigência de que necessariamente a atuação estatal seja feita no grupo econômico do contribuinte em questão, por uma questão de validação da própria exação. No entanto, ao invés dessa contraprestação ser feita diretamente à pessoa do contribuinte, ela é feita indiretamente através da atuação estatal no grupo econômico.

Pode-se afirmar que nas CIDE's sempre haverá o requisito da referibilidade (embora indireta), da mesma forma como no caso das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais e econômicas (uma vez que a contribuição é devida para atender a manutenção de determinado grupo, não necessariamente da pessoa do contribuinte), pois, mostra-se claro o vínculo entre o contribuinte e a contraprestação. A mesma afirmação, no entanto, não pode ser feita a respeito das Contribuições Sociais, cuja referibilidade nem sempre é critério validador.

Conforme o exposto acima, segue acórdão do TRF3 versando sobre o assunto da referibilidade,

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEI 10.168/2000. CIDE. LEI COMPLEMENTAR E VINCULAÇÃO À ATIVIDADE ECONÔMICA: DESNECESSIDADE. REFERIBILIDADE. PARAFISCALIDADE. ISÔNOMIA. NÃO VIOLAÇÃO DO ACORDO GERAL SOBRE O COMÉRCIO DE SERVIÇOS. APELO DESPROVIDO.
[...]

4. Com efeito, as questões suscitadas pela apelante já foram objeto de apreciação pelo E. Supremo Tribunal Federal, restando assentado que: a) a instituição de Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico dispensa lei complementar, sendo a lei ordinária apta para tal finalidade; b) **a desnecessidade da vinculação direta entre o contribuinte e os benefícios decorrentes e, por fim;** c) a não aplicação do art. 154, I da Constituição Federal frente à CIDE ante sua natureza diversa daquela do imposto.

5. No tocante à questão da referibilidade do tributo, denota-se que nas contribuições sociais, previstas no art. 195, I, da Constituição vigente, com a redação que lhe deu a EC 20/98, **imprescindível haja correlação lógica entre o sujeito receptor e o sujeito passivo da obrigação tributária, em que aquele é o orçamento da seguridade social e este o empregador e os demais sujeitos passivos, erigidos pela lei a essa condição.** Também é assim com relação as contribuições de intervenção no domínio econômico. Suporta a tributação quem atua no setor do mercado que necessita de intervenção estatal, exercendo atividade econômica que se refere diretamente ao sujeito receptor da exação, o qual empregará o produto da arrecadação para fazer frente à intervenção no segmento econômico do qual faz parte o sujeito passivo. [...] ³³ **(Grifos nossos)**

2.3 Contribuições Especiais e suas espécies

As Contribuições Especiais estão divididas constitucionalmente conforme sua finalidade, sendo elas as Contribuições Sociais, as Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE's) e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

2.3.1 As Contribuições Sociais

São **Contribuições Sociais** aquelas que são previstas no art. 149 e art. 195 da CF, nas palavras de Kiyoshi Harada,

A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados aos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa

³³ TRF.3. APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008486-26.2007.4.03.6105/SP. Relator: Desembargador Federal MARCELO SARAIVA. DJ: 05/12/2018.

provocado pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.³⁴

Segundo o emblemático voto do Ministro Carlos Veloso do STF, prolatado no RE 138.284-8/CE em 1º de julho de 1992³⁵, as contribuições sociais são classificadas em três, sendo elas as contribuições sociais gerais, as contribuições de seguridade social e “outras” contribuições sociais (também denominadas residuais).³⁶

Além da previsão Constitucional no art.149, as Contribuições Sociais possuem previsão específica no art.195,

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **e das seguintes contribuições sociais**

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.³⁷ **(grifos nossos)**

2.3.2. As Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou econômicas

As **Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas** são “tributos destinados ao custeio das instituições fiscalizadoras e representativas das categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público”.³⁸

Essas contribuições apresentam como característica especial a **parafiscalidade**, ou seja, a União confere capacidade de arrecadação e fiscalização do tributo à própria instituição beneficiada para que a própria utilize e administre a importância arrecadada para a realização de suas atividades. Um exemplo desse tributo é a Contribuição-Anuidade “devida aos órgãos

³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 324.

³⁵ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 138.284-8/CE**. Relator: Ministro Carlos Veloso. DJ: 01/07/1992.

³⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.559.

³⁷ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Art.195.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.78.

controladores e fiscalizadores das profissões, isto é, os Conselhos Regionais de Fiscalização [...]”³⁹.

2.3.3 A Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

A **COSIP**, Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, contribuição essa que tem como finalidade custear o serviço de iluminação pública foi incluída no sistema tributário nacional através da EC nº39/2002, essa que acrescentou o art. 149A na Constituição.

Cabe destacar que essa emenda foi resultado de todo um esforço político dos municípios para arcar com a despesa com o serviço de iluminação pública, uma vez que, ou cobrava do cidadão ou teria que arcar com o dinheiro dos próprios cofres. Ocorre que, por algum tempo o serviço de iluminação pública foi custeado a partir da instituição de taxas pelos municípios. Ou seja, havia a taxa de iluminação pública.

Acertadamente o STF, na súmula Vinculante 41, concretizou a inconstitucionalidade da cobrança de “taxa” para custear a iluminação pública. Isso porque, conforme disposição legal, as taxas devem incidir sobre a prestação (ou disposição) de serviços de forma a caracterizar especificamente e divisivelmente o contribuinte. Por questões de ordem prática, a iluminação pública não se enquadra em nenhum dos dois requisitos, uma vez que não se pode saber o *quantum* de iluminação cada contribuinte se aproveita, e nem mesmo quem seriam os contribuintes, uma vez que o beneficiado nem sempre seria necessariamente morador da localidade onde há o poste com iluminação pública.

A partir disso, como “solução”, foi criada essa nova contribuição com a finalidade de arcar com o custeio da iluminação pública. Não foram poucos os questionamentos a respeito da constitucionalidade da referida exação, mas a COSIP tem sua constitucionalidade reconhecida pelo STF, e continua sendo cobrada do contribuinte.

2.3.4 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Por fim, tratando das **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**, comumente conhecidas pela sigla CIDE’s, são contribuições caracterizadas a partir de sua finalidade de intervenção em determinado setor da **economia**, ou seja, uma exação que tem o escopo de custear a atividade Estatal em determinado ramo econômico para beneficiá-lo.

Sua análise mais pormenorizada será realizada no próximo capítulo, uma vez que se trata de um tema complexo com características particulares que extrapolam aquelas já

³⁹ SABBAG. Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.542.

abrangidas pela sistemática das Contribuições Especiais e das espécies anteriormente analisadas.

Fazendo um breve resumo do presente capítulo, foi realizada inicialmente uma análise do Sistema Tributário Nacional, trazendo naquele momento definições básicas do estudo do direito tributário, bem como a tão importante definição de tributo que tem papel de enquadrar ou não determinada exação dentro da aplicabilidade do Sistema Tributário analisado.

Uma vez reconhecida a figura tributária das Contribuições Especiais, coube então destacar determinadas características que se mostraram importantes para defender a ideia de que as Contribuições Especiais, além de serem tributos, são também uma espécie tributária autônoma, aspectos esses que não permitem que elas sejam enquadradas em nenhuma das outras quatro espécies presentes no atual Sistema Tributário Nacional.

A própria Constituição prevê quatro espécies de Contribuições Especiais, estando elas diferenciadas pela finalidade dada ao recurso arrecadado a partir da contribuição. Dessa forma, dividem-se as Contribuições Especiais em Contribuições Sociais, Contribuições de interesse nas classes profissionais e econômicas e contribuições de intervenção no Domínio econômico e a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública.

As Contribuições Sociais e as de Interesse de Classes Profissionais ou Econômicas foram abordadas de forma mais sucinta, pois suas especificidades fogem do objeto desse trabalho, bem como a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública.

Sendo assim, resta a abordagem mais detalhada a respeito das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico que se segue.

3. AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE'S) E A CIDE REMESSAS

As Contribuições Especiais são uma das cinco espécies tributárias reconhecidas atualmente no Sistema Tributário Nacional, destacando-se diversas particularidades que permitem que essa espécie se diferencie das outras.

Ocorre que, apesar de ser entendida como uma espécie, as contribuições especiais comportam subespécies que possuem características específicas que diferenciam uma contribuição especial de outra.

As Contribuições Especiais podem ser classificadas em contribuições sociais, Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas, Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação pública, e por fim, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, na qual se enquadra a CIDE Remessas.

3.1 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, comumente conhecidas pela sigla CIDE, são Contribuições Especiais que tem como principal elemento diferenciador o fato de serem tributos instituídos com a característica de intervir em determinado setor do domínio econômico.

Além de acumular características atinentes às Contribuições especiais como o atendimento aos interesses de determinado setor e não de um contribuinte em específico, essa subespécie de Contribuição especial tem sua instituição justificada pelo atendimento a interesses de determinado grupo que pertence a um **setor específico da economia**.

A atuação Estatal no caso das CIDE's, no entanto, não se limita à arrecadação de um ou outro grupo econômico em específico, mas sim através de sua intervenção que se consubstancia na destinação dos valores arrecadados a Fundos que objetivam o incentivo das atividades correlatas ao grupo econômico que, ao mesmo tempo em que é beneficiado pela destinação desse tributo, é o seu sujeito passivo.

Presta-se agora a uma análise mais pormenorizada a respeito dessa subespécie de contribuição especial, uma vez que a compreensão de suas características e particularidades é fator essencial para a elucidação do tema em estudo.

3.1.1 O domínio econômico e a intervenção Estatal no contexto das CIDE's

Primeiramente é necessário definir o que contempla a definição de domínio econômico, sendo, nas palavras de Tácio Lacerda Gama,

[...] o estrato de linguagem descritiva das relações sociais, diretamente relacionadas às atividades de produção, circulação de bens e prestação de serviços. Há grande dificuldade em distinguir, com precisão, as atividades que integram ou não este campo das relações sociais. Na composição desse conceito, porém, há elementos que permitem identificar as atividades desenvolvidas no domínio econômico das demais relacionadas à moral, à religião ou à política, por exemplo.⁴⁰

Conforme o entendimento trazido pelo autor, toda vez que um fato social tiver relações com a produção e circulação de bens, bem como com a prestação de serviços, está-se diante de um fato social integrante do domínio econômico.⁴¹

No entanto, cabe salientar que, no contexto das CIDE's, não basta uma compreensão do que estaria no âmbito do domínio econômico, mas sim, sua compreensão juntamente com a ideia de intervenção estatal.

A palavra intervenção dá outros contornos ao conceito de domínio econômico, pois, no âmbito das contribuições especiais, quando se trata de domínio econômico, fica claro que esse é o domínio que extrapola tudo aquilo que é público, pois se esse incluísse, nem mesmo se poderia falar em intervenção, uma vez que ao Estado cabe gerir aquilo que é público. Essa intervenção em especial trata-se necessariamente da atuação do estado no setor privado.

Por outro lado, simplesmente entender que essa intervenção consubstancia-se em uma forma de atuação do Estado no setor privado também não é suficiente para uma completa compreensão a respeito das CIDE's, isso porque, o Estado sempre, de uma forma ou outra, direta ou indiretamente, está a atuar no setor privado, principalmente a partir da regulamentação das atividades.

Há de se constatar que o estado, a partir de uma ótica de soberania interfere constantemente na economia, na medida em que concebe o aparato jurídico das relações econômicas. Ou seja, embora mitigada, a atuação do estado na economia como uma agente soberano, faz com que a economia não obedeça somente os padrões estabelecidos pelo próprio mercado, mas sim a diversos aspectos estabelecidos a partir da regulamentação Estatal.

Dito isso, na mesma medida em que historicamente oscila-se entre um estado amplamente atuante nas relações e um estado mais liberal, a verdade é que a Carta Magna

⁴⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Ordem econômica e Tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, v.6, n.2, 2008.p. 191.

⁴¹ Idem.

optou por conceber o liberalismo de forma mitigada, tem-se como exemplo disso o inciso XXII do art.5º, que garante o direito à propriedade privada, na mesma medida em que logo em seguida, no inciso XXIII trata a respeito da função social da propriedade. Nas Palavras de Luiz Fernando Lima de Oliveira,

A concepção idealizada do Estado liberal nunca conseguiu se firmar em sua inteireza. A apregoada liberdade era formal. Os indivíduos, divididos em classe sociais, mostravam-se desiguais, rapidamente a questão social insurgiu-se pelos levantes da classe operária, incluindo desde greves até a quebra do maquinário das fábricas.⁴²

Importante fazer um recorte histórico, destacando que após a crise de 1929, ficou claro que a economia não conseguiria se ajustar por si só, ficando evidente a necessidade de atuação do Estado para rearranjar o setor econômico. Nesse contexto, em 1936 Keynes publica obra “Teoria Geral do Emprego, dos Juros e da Moeda”, na qual expressa o entendimento de que o mercado (com índices alarmantes de desemprego) não iria se autorregular de forma suficiente a superar a Crise e que caberia ao Estado o papel de, com seu poder, intervir de forma a implantar políticas públicas de incentivo ao consumo, uma vez que segundo o autor, o nível de emprego é fruto do nível de produção. Quanto maior o consumo maior a produção.⁴³

A atual Constituição prevê uma grande gama de garantias patrimoniais do particular, na mesma medida em que dispõe um conjunto de valores e garantias sociais que devem ser atendidas pela atuação estatal. Dito isso, é fato que a liberdade econômica do privado encontra limites em um conjunto estabelecido pelo acervo de direitos sociais igualmente previstos na Constituição e, portanto impostos sobre o privado.

Ainda mais interessante, é observar como o Estado, a partir de seu poder de Império, em diversos aspectos interfere na economia, mesmo que em um primeiro momento essa atuação não seja de fato aparente e nem mesmo tenham esse objetivo primário, mas que por reflexo acabam tendo tal efeito.

Observa-se, por exemplo, o Código de Defesa do Consumidor ou as legislações trabalhistas, que, a partir de uma análise econômica demonstram como a atuação do legislador provoca profundas alterações no âmbito econômico. Não é supérfluo observar que determinados pontos estabelecidos pelo Estado podem incentivar, desestimular ou até mesmo inviabilizar determinada prática econômica.

⁴² OLIVEIRA, Luis Fernando Lima. **A Extrafiscalidade Tributária como Incentivo ao Desenvolvimento Econômico Sustentável**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.6, 2010. p.113.

⁴³ Idem.

Sendo assim, não raras são as manifestações econômicas que, apesar de se passarem na esfera privada, devem necessariamente passar pelo crivo do Estado.

Toda essa digressão se deve basicamente a demonstrar que o Estado está constantemente intervindo de alguma forma na economia, embora não seja uma intervenção tão aparente como uma estatização dos meios de produção propriamente dita, pois, a simples atuação do legislador possui reflexos na economia.

Por esse motivo há muito se discute a questão da análise econômica do direito, uma vez que se mostra a clara evidência de que o direito possui um importante papel na indução de comportamento na sociedade, e na dinâmica da economia,

As premissas para a análise econômica do direito partem dos seguintes fundamentos: (a) as pessoas tendem a procurar maximizar seus interesses, agindo racionalmente para encontrar maior satisfação em relações sociais; b) nesse processo, reagem a incentivos do ambiente em que operam; c) as instituições, por meio de **normas jurídicas estabelecem incentivos e responsabilidades, influenciando o processo de tomada de decisão. (grifos nossos)**⁴⁴

Quando se trata de tributos, a visualização desse fenômeno é ainda mais clara, isso porque, a tributação age diretamente sobre o patrimônio do contribuinte, de forma que as atividades por ele realizadas, sob o ponto de vista patrimonial devem, ou deveriam, necessariamente levar em consideração a oneração tributária sobre determinado ato.

Esse aspecto é ainda mais relevante quando se é tratado a respeito das pessoas jurídicas, por isso, amplamente se discute a questão do planejamento tributário na gestão de empresas. Nessa linha,

A tributação pode, nesse sentido, ser entendida tanto como um custo de transação em sentido restrito, quanto em sentido amplo sendo que em ambas as situações a **tributação possuirá um papel relevante na determinação da realização do negócio jurídico..(grifos nossos)**⁴⁵

No âmbito tributário a atuação estatal mostra-se menos sutil, uma vez que toda exação tributária possui dois aspectos, sendo um deles o aspecto fiscal e outro extrafiscal, sendo suficiente por agora compreender que todo tributo possui, em menor ou maior dosagem, um caráter arrecadatório e outro indutor de comportamentos.

Apesar dessa explanação, é importante destacar que o sentido de intervenção no caso no âmbito das CIDE's possui um sentido bastante específico, isso porque o Estado possui

⁴⁴ OLIVEIRA, Luis Fernando Lima. **A Extrafiscalidade Tributária como Incentivo ao Desenvolvimento Econômico Sustentável**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.6, 2010. p.115.

⁴⁵ GAMA, Tacio Lacerda. **Ordem econômica e Tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, v.6, n.2, 2008 .p. 206.

muitas formas de atuação no domínio econômico, sendo a CIDE apenas mais uma ferramenta de intervenção que não pode ser confundida com as outras.

Além disso, é importante destacar que a questão da intervenção do Estado no domínio econômico, embora de fato ocorra e tenha sua importância, principalmente quando ocorre de maneira direta, deverá ser muito bem respaldada, uma vez que, como dito anteriormente, o direito à propriedade e da livre iniciativa também são tutelados pela Constituição, de forma que uma intervenção do Estado na economia sem critérios claros poderia violar não somente essas garantias, como outras tão importantes quanto, tais como o princípio da capacidade contributiva e da isonomia.

Conforme assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho,

Salta à vista, contudo, que as políticas de intervenção estão prestes a desaparecer em face de um mundo que prega a diminuição do tamanho do Estado, as privatizações e a desregulamentação estatal da iniciativa privada. As políticas ideais são as de **concessões de benefícios fiscais**, e não de atuação direta do Estado na economia. **(Grifos nossos)**⁴⁶

Conforme observado, existe certa resistência em relação à forma como o Estado intervém na economia, seja por questões ideológicas, acadêmicas ou até mesmo econômicas, mas o que se deve compreender é que essa intervenção necessariamente deverá respeitar todo um conjunto principiológico, não somente dos tributos, mas também da própria economia. Nessa linha,

A neutralidade fiscal deve ser alcançada, assim, diminuindo os efeitos da tributação sobre setores rígidos, de modo a não criar ineficiências no sistema, provocando um enfraquecimento do lado da oferta (produção) ou do consumidor, o que em longo prazo pode implicar em serias distorções no sistema produtivo ou na redá geral da sociedade.⁴⁷

Em se tratando de atuação estatal no âmbito privado, conforme o art. 174 da Constituição o Estado poderá intervir através da regulamentação e da fiscalização, sendo o planejamento mera sugestão para o âmbito privado,

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de **fiscalização, incentivo e planejamento**, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.⁴⁸

A modalidade “incentivo” é a única que atende ao conceito de intervenção no domínio econômico⁴⁹ pretendido no contexto das CIDE’s, isso porque na mesma medida que o

⁴⁶ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.72.

⁴⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009. p. 203.

⁴⁸ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Art. 174.

planejamento no setor privado é apenas indicativo, não sendo uma forma de imposição Estatal, a fiscalização é dever do poder público uma vez que faz parte do poder de polícia, se tratando de fato de uma intervenção, mas que enquadraria o tributo no conceito de taxa, não de Contribuição especial. Sendo assim, as CIDE's se enquadram plenamente na ideia de incentivo, fomento, financiamento e outros.

Isso porque o Estado na economia possui uma ação normativa e uma ação participativa. Na ação participativa, o próprio Estado atua na economia de forma direta, sendo através da Exploração Direta da Atividade Econômica, seja através da Prestação de Serviços Públicos.

Dentro desse contexto de atuação direta do Estado sobre a economia, fica claro que a prestação, pelo Estado, de um serviço público impacta diretamente sobre a economia. Basta conceber a ideia, por exemplo, da inauguração de uma faculdade pública em determinada localidade, não somente pela modificação dinâmica econômica do local provocada pela maior circulação de pessoas, mas também a própria questão de que faculdades da iniciativa privada passam a ter um ente Estatal como concorrente.

Isso é importante porque, nos casos de prestação de serviço público, essa prestação, embora passe a concorrer com o setor privado possui prerrogativas inerentes dos entes públicos, tendo em vista que são regidos a partir da perspectiva do Direito Público.

No caso de exploração direta da atividade econômica, cabe salientar ainda que nos casos das empresas estatais, o Estado não age como soberano das relações firmadas, tanto que essas empresas são regidas não sob a égide do direito público, mas sim sobre o privado. Ou seja, embora haja uma atuação direta do estado na economia, salvo raras exceções, essas empresas participam da ordem econômica como um agente econômico privado, sendo assim, um agente econômico que participa do mercado em relativa igualdade com os outros agentes, isso em prol da defesa da livre concorrência. Citam-se nesses casos as estatais, sendo elas sociedade de economia mista ou as empresas públicas.

Já os efeitos indutores são provocados pela ação normativa⁵⁰, embora esses não sejam os únicos efeitos provocados pela ação normativa do estado na economia. Conforme se pode abstrair da própria nomenclatura, a ação normativa do Estado na economia se observa pela forma como o Estado deseja intervir na economia através de seu poder regulamentador. Essa

⁴⁹ GAMA, Tacio Lacerda. **Ordem econômica e Tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, v.6, n.2, 2008.p.204.

⁵⁰ Ibidem.p. 204.

ação normativa, no entanto, pode ser realizado tanto através da fiscalização quanto através do fomento, o que conforme visto se enquadra na perspectiva das CIDE's.

3.1.2 O aspecto extrafiscal das CIDE's

Tema pertinente é a figura da extrafiscalidade de determinados tributos, figura essa que determina que determinados tributos possuem como função precípua não a arrecadação de riqueza aos cofres públicos, mas sim, estimular ou desestimular determinados atos dos contribuintes.

O “fiscal” trata-se do aspecto meramente arrecadatório presente em maior ou menor medida em cada tributo. Já o caráter extrafiscal é justamente a utilização do tributo como uma forma de incentivar ou coibir a realização de determinado ato pelo ente privado.

Dessa forma, embora todo tributo tenha esse duplo aspecto, alguns tributos possuem como característica mais marcante um em detrimento de outro, ou seja, em determinados tributos um aspecto será mais fonte do que outro para definir seu caráter predominante. Conforme destaca o trecho,

[...] toda imposição fiscal representa, em menor ou maior grau uma espécie de intervenção do estado na economia, mesmo que a priori o objetivo seja puramente arrecadatório. Assim, mesmo na fiscalidade, haverá sempre um espaço para a extrafiscalidade.⁵¹

Brevemente, se pode inferir a partir da ideia de intervenção no domínio econômico, que as CIDE's são tributos que tem como característica ser utilizado como ferramenta para que o Estado possa atuar na economia.

Nas CIDE's é perceptível a presença desses dois aspectos, uma vez que não somente é instituído com interesse na arrecadação que será obtida do contribuinte, mas também pode ser uma ferramenta para estímulo ou desestímulo de uma determinada atividade.

Importante destacar que o fenômeno da extrafiscalidade não se trata de uma invenção do sistema jurídico recente, sendo há muito utilizado como mecanismo de controle do mercado. Também é importante destacar que não se trata de criação do estado social, uma vez que mesmo no estado liberal clássico muito já se utilizava dos chamados tributos aduaneiros, que eram utilizados sobretudo para controlar a balança comercial.⁵²

Em se tratando do Estado Social, observa-se a utilização da extrafiscalidade através do fundamento de que,

⁵¹ BUFFON, Marciano. **A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação.** In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009.p.153.

⁵² Idem.

O princípio da dignidade da pessoa humana está tão umbilicalmente ligado ao Estado democrático de direito que não se pode sustentar que este exista sem a consagração formal daquele, uma vez que a dignidade da pessoa humana necessita desse modelo de estado para restar assegurada, ou intensamente perseguida. Para tanto faz-se necessária uma ação estatal efetiva -distanciada da neutralidade apregoada pelo modelo liberal individualista- no sentido de ,sobretudo, reduzir as desigualdades econômicas e sócias, mediante a realização daqueles direitos fundamentais que adequadamente servem para esse fim. Para isso, o estado dispõe de poderoso instrumentos, entre os quais, principalmente , a utilização da **extrafiscalidade, hipótese na qual o estado, via tributação, busca atingir os fins de sua existência [...]** (Grifo nosso)⁵³

Atualmente, entre os tributos em que mais se observa a questão da extrafiscalidade, estão os impostos, mais especificamente o Imposto de Importação (II), Imposto de exportação (IE) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), os quais possuem alíquotas definidas conforme a necessidade do estado tanto intervir na economia para regular a balança comercial, por exemplo, como também para estimular ou desestimular o consumo de determinado produto. Não se pode negar que a extrafiscalidade trata-se de um claro exemplo de intervenção do estado no âmbito econômico, como se pode observar no trecho citado,

[...] ampliação do uso da tributação como meio direcionador de comportamentos potencialmente úteis à realização dos direitos fundamentais. Isto é, o sistema tributário deve ser moldado, levando-se em consideração o interesse humano, para que a tributação passe a existir em função do ser humano e não vice-versa⁵⁴.

No entanto, apesar do entendimento de que o Estado fatalmente acaba atuando sobre a economia a partir da regulamentação, dentro do conceito das CIDE's, a chamada Intervenção no Domínio Econômico tem como característica fundamental a atuação Estatal em um determinado grupo econômico, sendo que essa atuação é justamente o que justifica e caracteriza determinada exação como uma Contribuição Especial e ainda a classifica como uma CIDE.

É importante ressaltar também que a extrafiscalidade poderá ser percebida não somente a partir da indução de comportamento, uma vez que o fomento, as isenções e outros benefícios podem se demonstrar como seus aspectos.

Cabe salientar que as CIDE's possuem características referentes tanto inerentes à arrecadação de recursos como também à extrafiscalidade. Isso porque, na mesma medida em

⁵³ BUFFON. Marciano. **A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009.p.150.

⁵⁴ Idem.

que busca recursos a serem investidos em determinado ramo da economia para com isso desenvolvê-lo, também podem incentivar ou desincentivar determinadas atividades⁵⁵.

3.1.3 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e suas Características

Uma vez definida a terminologia **domínio econômico** utilizada no contexto das CIDE's, bem como o mecanismo do qual o Estado lança mão para realizar a intervenção no setor privado, entende-se o caso das CIDE's como um tipo de intervenção diferenciada, uma vez que, através do instituição desse tributo, o Estado busca arrecadar receitas para fomentar o grupo de interesse já pré-definido em lei.

Conforme trecho citado da repercussão geral da RE 928.943 RG/SP ,

A instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico exige que tal intervenção seja feita com apoio em lei; que o setor da economia esteja sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico, nos termos da Constituição; e que as finalidades sejam aquelas a que se referem os princípios mencionados no art. 170 do Texto Fundamental.⁵⁶

Dessa forma, cabe ressaltar que a questão da instituição das CIDE's, devido seu caráter interventivo, não somente encontra barreiras quando for instituído com fundamentos meramente arrecadatórios, sem se destinar a uma finalidade específica, como também deverá contemplar, nas finalidades que a justificam, o que dispõe o art. 170 da Constituição federal, bem como o conjunto principiológico característico da ordem econômica.

Além disso, nas palavras de Ana Paula Z. Tedesco e Álisson R. F. da Costa, em artigo sobre as CIDE's destaca-se,

[...] devemos clarear que a contribuição de intervenção no domínio econômico possui um prisma básico para que possa ocorrer, qual seja, o da disputa entre empresas dos setor privado, conforme se infere do art.173,§4 da CF/88.⁵⁷

Diferente dos impostos, a arrecadação proveniente das contribuições possuem uma finalidade específica. No caso das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico a destinação da arrecadação é justamente o incentivo ao desenvolvimento de um grupo econômico do qual pertence o contribuinte.

⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre "Royalties"**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p.135.

⁵⁶ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 928.943 RG/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 01/09/2016.

⁵⁷ TEDESCO, Ana Paula Zarichta; COSTA, Állison Rafael Fraga da. **Contribuição ao INCRA e CIDE**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009. p. 40.

Isso não necessariamente significa que o contribuinte será diretamente beneficiado com os frutos dessa contribuição, uma vez que a contribuição tem o condão não de retribuir diretamente para o contribuinte individualmente, pois como já foi abordado, o fenômeno da referibilidade direta não se encontra contemplado pelas características das CIDE's.

A partir do entendimento da sistemática das contribuições de intervenção no domínio econômico, no entanto, não se pode admitir que a contribuição tenha uma destinação diferente do grupo econômico do qual pertença o contribuinte. Isso na verdade trata-se de um traço característico das contribuições especiais, pois, ao mesmo tempo que não se pode compreendê-la dentro de um aspecto de contraprestação direta do estado ao indivíduo por sua contribuição, o contribuinte deve perceber, mesmo que indiretamente e impessoalmente, a atuação do Estado.

Se diferente disso fosse, na verdade estar-se-ia diante de “impostos” com destinação vinculada, o que claramente resultaria em uma impropriedade, pois se demonstraria como uma forma do Estado burlar a tradicional não vinculação dos impostos, utilizando para isso a figura da contribuição.

Logo, assim como em todas as outras subespécies de contribuições, além de se tratar de um tributo vinculado, as CIDE's também devem ter necessariamente previsão legal de destinação de recursos. Nessa linha,

Evidentemente, as contribuições de intervenção no domínio econômico **só poderão ser exigidas de que efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem, ao assim proceder, causar especial detrimento à coletividade**. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais “contribuições” dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplina.⁵⁸ **(grifos nossos)**

Em relação à questão da referibilidade, conforme se pode abstrair do Relatório da Ministra Eliana Calmon ao julgar os Embargos de Divergência em Resp. 722808-PR⁵⁹, embora não haja referibilidade direta nas CIDE's, existe a referibilidade, devendo haver ligação entre sujeito passivo e a destinação dada à Contribuição.⁶⁰

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p.504.

⁵⁹ STJ: **Embargos de Divergência em Resp. nº 722.808/PR**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ:20/11/2006.

⁶⁰ TEDESCO, Ana Paula Zarichta; COSTA, Állison Rafael Fraga da. **Contribuição ao INCRA e CIDE**. In: **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT**. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009. p. 39.

Resumidamente podem-se elencar as seguintes características/ requisitos para a instituição das CIDE's, conforme já foi explorado durante o desenvolvimento desse capítulo⁶¹:

- a) Previsão legal da finalidade da Contribuição;
- b) A destinação deverá servir ao incentivo de um determinado setor específico do domínio econômico;
- c) Existir correlação ente o sujeito passivo da atividade tributada e o setor da economia a qual a Contribuição objetiva fomentar, ou seja, os contribuintes devem ser beneficiados pela atividade fomentada.
- d) Existência de congruência lógica entre a finalidade, atuação Estatal e setor da atuação⁶².

Pode-se ainda destacar que além desses requisitos básicos e característicos das CIDE's, outros, menos específicos, mas igualmente importantes devem ser citados como, por exemplo, a proporcionalidade entre a exação e a atuação estatal, bem como a justificativa da real necessidade desse tipo de intervenção, uma vez que, por toda a questão principiológica da intervenção estatal na economia não parece razoável cobrar esse tipo de exação sobre um determinado ramo da economia que não tem necessidade de incentivo.

Resumidamente entende-se a CIDE a partir da ideia de intervenção Estatal com a finalidade de fomento ou incentivo em determinados setores da Economia. Por uma questão de congruência lógica necessária entre a finalidade e a atuação estatal, o fato gerador da exação deverá estar relacionado com o âmbito da finalidade, bem como seu sujeito passivo(“pois a definição da área irá determinar o universo dos atingidos pela CIDE”⁶³). Não é supérfluo destacar que as CIDE's “[...] obedecerão a **todos os princípios** Constitucionais tributários [...]”⁶⁴

⁶¹ GUEDES. Manuel Pereira Hid da Costa. **Mais questões sobre a Pretensa Instituição da “Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico” pela Lei nº 10.168/00**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n.72, 2002. p.116.

⁶² GRECO. Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**.In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 134.

⁶³ GRECO. Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**.In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p..135.

⁶⁴ Op.Cit. SABBAG. p.553.

3.1.4. Breves aspectos sobre a CIDE Combustíveis

Ao lado da CIDE Remessas a CIDE Combustíveis tem sido também objeto de ávidas discussões na doutrina e na jurisprudência, seja pela essencialidade de seu objeto seja pelas próprias visões contrárias a essas formas de intervenção assim como ocorre no caso das CIDE Remessas.

No entanto, não cabe fazer grandes digressões a respeito desse tributo, uma vez que seu conteúdo é bastante extenso e, embora compartilhe todo o conjunto principiológico das CIDE's, possui características que claramente o diferenciam das CIDE Remessas.

Devido ao fato de haver sua previsão expressa na Constituição proveniente de Emenda Constitucional, sua discussão aqui se mostra importante, isso porque, o art.149, que trata das contribuições especiais, não caracteriza esse tributo a partir da descrição de seu fato gerador, mas sim a partir de sua finalidade.

Explicando melhor essa questão, tomando como exemplo o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), sabe-se que ele é instituído por intermédio de uma lei ordinária emanada pelo próprio ente federativo que a está instituindo.

Ocorre que, embora ele tenha sido instituído por meio de lei ordinária, o IPVA não foi criado pela lei estadual que o instituiu, mas sim pela previsão constitucional a qual é denominada matriz constitucional de incidência. No caso do IPVA, assim como de todos os outros impostos, a matriz constitucional descreve o fato gerador,

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - **transmissão causa mortis e doação**, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à **circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - **propriedade de veículos automotores**⁶⁵ (Grifos nosso)

As Contribuições Especiais são descritas através de sua finalidade e não pelos fatos geradores conforme ocorre com os outros tributos.⁶⁶ Ao não descrever o fato gerador, parte da doutrina (entre eles o eminente profº Sacha Calmon Navarro Coêlho) entendia que, embora o tributo previsto no art.149 pudesse ser instituído por lei ordinária, era necessário que antes houvesse sua previsão **em lei complementar** a fim de atender ao disposto no art.146, III, a,

Art. 146. Cabe à lei complementar:

⁶⁵ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

⁶⁶ TEDESCO, Ana Paula Zarichta; COSTA, Állison Rafael Fraga da. **Contribuição ao INCRA e CIDE**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009. p. 32.

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies**, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;[...] **(Grifos nossos)**⁶⁷

Ocorre que, em relação à CIDE combustíveis existe a previsão legal de seu fato gerador, não por lei complementar e nem por lei ordinária, mas sim através de previsão Constitucional incluída através da emenda constitucional nº33/2001,

Art.177

[...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades **de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível** deverá atender aos seguintes requisitos

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, *b*

II - os recursos arrecadados serão destinados

a) **ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;**

b) **ao financiamento de projetos ambientais** relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) **ao financiamento de programas** de infra-estrutura de transportes.**(grifos nossos)**⁶⁸

Percebe-se a partir desse parágrafo que em seu texto existe expressamente a previsão do fato gerador da CIDE Combustíveis. Nesse caso, parece claro que não existe a necessidade de lei complementar anterior a lei ordinária que a for instituir, uma vez que a emenda constitucional, no sistema hierárquico de normas, prevalece sobre as leis complementares.

O problema com essa questão está no fato de que, conforme será visto posteriormente, no caso das CIDE Remessas, não existe uma lei complementar anterior a sua instituição pela lei 10.168/2000 e muito menos uma Emenda Constitucional abordando sobre o assunto, o que levou muitos doutrinadores a buscar a inconstitucionalidade da CIDE Remessas a partir da falta dessa lei complementar.

Por fim, é importante observar que a emenda constitucional da CIDE Combustíveis, trouxe no seu inciso II previsões da destinação do recurso arrecadado, demonstrando não somente seu aspecto arrecadatário para o fomento de atividades, como também as finalidades, as quais a legitimam como uma CIDE.

⁶⁷ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Art.146.

⁶⁸ Idem. Art. 147.

3.2 A CIDE Remessas

A CIDE Remessas, também denominada como CIDE Royalties, CIDE tecnologia, CIDE sobre remessas ao exterior ou Contribuição universidade- empresa está enquadrada como um tributo da espécie contribuição especial e subespécie Intervenção no Domínio Econômico.

Conforme analisado anteriormente, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico são contribuições que tem como sujeito passivo um contribuinte pertencente a um determinado grupo econômico, sendo sua receita necessariamente destinada ao grupo econômico ao qual pertence o contribuinte.

Sendo assim, no caso da CIDE Remessas o grupo econômico legalmente previsto como destinatário dos recursos percebidos é o da tecnologia, ou seja, a partir de determinado fato gerador o contribuinte pagará contribuição que será destinada às áreas definidas em lei que na visão do legislador são correlatas à tecnologia, em total congruência com do dispositivo no art. 214, inc.V da Constituição Federal.⁶⁹

A CIDE Remessas tem a finalidade de atender, nas palavras do art.1º da lei 10.168/2000 , que a instituiu, ao “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro , mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidade, centros de pesquisa e o setor produtivo”.⁷⁰

3.2.1 Cronologia legal

Sem adentrar nas particularidades de cada diploma legal, primeiramente faz-se necessário a observação de quais são as normas que regulamentam a CIDE Remessas e sua incidência, bem como normas que, servem como amparo para a compreensão a respeito da referida CIDE.

As CIDE's encontram amparo legal inicialmente no art. 149 da CF, no qual se encontra a previsão das CIDE's como subespécie de Contribuições Especial. No entanto, a CIDE Remessas propriamente dita foi instituída pela lei 10.168/2000.

⁶⁹ Op. Cit. SABBAG, 2015. p. 555.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº10.168/2000.

Através da Lei n.10.332/2001 incluiu-se a redação do §2º no art.2º da Lei 10.168/2000 acrescentando o rol de situação passíveis de incidência da CIDE a partir da previsão de novas situações que enquadram a pessoa jurídica como sujeito passivo.

Cabe ainda ressaltar a Lei nº 11.452/2007 que dentre outros assuntos, inclui o §1ºA no art. 2º da lei nº10.168/2000, gerando assim a isenção da referida CIDE “sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador [...]”⁷¹.

Outro diploma normativo interessante para o estudo da CIDE Remessas trata-se do decreto nº 4.195/2002 que regulamentou o art.2º da Lei 10.168/2000⁷², revogando o decreto 3.949/2001 que tinha o mesmo intuito.

É importante ainda destacar outros diplomas normativos para a completa compreensão da referida CIDE, isso porque, seu fato gerador contempla diversos objetos contratuais, sendo muitos deles regidos por diplomas legais especiais. Dessa forma ainda se destacam:

-Lei nº4506/64: “Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza”.⁷³

-Lei nº9279/1996: “Regula direitos e obrigações relativos à **propriedade industrial**”⁷⁴ **(Grifos nossos)**.

-Lei nº9609/1998: “Dispõe sobre a proteção da **propriedade intelectual** de programa de **computador**, sua comercialização no País, e dá outras providências.”⁷⁵ **(Grifos nossos)**

-Lei nº 9610/1998: “Altera, atualiza e consolida a **legislação sobre direitos autorais** e dá outras providências.”⁷⁶ **(Grifos nossos)**

-Lei nº 8.172/1991: “Restabelece o **Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico**.”⁷⁷ **(Grifos nossos)**.

-**Decreto Lei 719/1969**: “Cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico e dá outras providências.”⁷⁸

⁷¹BRASIL. Lei nº 10.168/2000.

⁷²CALCINI. Fabio Pallaretti. **Contribuições de intervenção no Domínio econômico**. In: Revista Tributária e das Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, a.19, v. 98, 2011. p.83.

⁷³ BRASIL. Lei nº 4.506/1964.

⁷⁴ BRASIL. Lei nº 9.279/1996.

⁷⁵ BRASIL. Lei nº 9.609/1998.

⁷⁶BRASIL. Lei nº 9.610/1998.

⁷⁷ BRASIL. Lei nº 8.172/1991.

⁷⁸ BRASIL. Decreto Lei 719/1969.

3.2.2 O fato gerador, a base de cálculo, o Sujeito Passivo e a Incidência.

O fato gerador dos tributos, bem como o sujeito passivo dos mesmos são características essenciais para a definição de sua incidência. Apesar do fato de que nos casos das CIDE's sua qualificação se dê a partir da identificação de sua finalidade, logicamente a definição dos fatores materiais, bem como do sujeito passivo dessa contribuição são fatores importantes, na medida em que dizem respeito à própria legalidade da referida exação.

O art.2º da lei 10.168/2000 define o fato gerador da referida exação a partir não somente da ação praticada, mas sim de seu sujeito passivo. Além disso, determina seu sujeito passivo a partir dos objetos dos contratos em que são signatários. Logo, é necessário abordar a incidência juntamente com as características do fato gerador e os objetos contratuais pactuados pelo sujeito passivo.

O fato gerador das CIDE Remessas, ou seja, o fato material que enseja a incidência desse tributo **é o envio de remessas ao exterior ao título de remuneração de determinados negócios jurídicos realizados**. Essa definição do fato gerador da referida CIDE demonstra que a incidência só ocorrerá em casos de transações internacionais, ou seja, por mais que exista pagamento, nem todo contrato de transferência de tecnologia, pagamento de *Royalties* e outros previstos incidirá essa CIDE.

Sendo assim, caso um contrato de transferência de tecnologia seja realizado entre duas empresas brasileiras nessa transação não incidirá a CIDE Remessas. A pessoa jurídica que recorrer, por exemplo, à compra de tecnologia nacional não sofrerá a incidência da CIDE, enquanto aquele que recorrer à compra de tecnologia estrangeira estará sujeita à incidência do tributo.

Outra questão interessante diz respeito ao momento de ocorrência do fato gerador, sendo que, por vezes, pode existir uma certa confusão sobre o tema, uma vez que muito se fala da relação contratual prevista para caracterizar o fato gerador da CIDE. No entanto, o momento em que ocorre nada tem a ver com o momento da assinatura do contrato, visto que, claramente o núcleo do fato gerador da exação estudada expressamente faz referência ao pagamento, mais especificamente, ao envio da remessa como intuito de pagar.

O sujeito passivo é definido a partir da modalidade contratual que é pactuado, bem como o objeto desse contrato. Destaca-se ainda que o próprio art.2º da lei 10.168/2000 considera como contribuinte tão somente as pessoas jurídicas, não podendo se falar em incidência sobre os atos praticados por pessoas físicas, por mais que suas ações contemplem o que está definido em lei.

Além disso, os contratos dos quais o contribuinte é signatário são bastante importantes na caracterização da incidência, porque não somente a modalidade contratual é responsável por essa caracterização, como também o objeto desse contrato necessariamente deverá ter alguma relação com a transação de tecnologia.

Outra característica a respeito do sujeito passivo diz respeito ao fato de que ele necessariamente deverá fazer parte do ramo econômico referente ao setor da tecnologia, isso conforme as próprias previsões gerais das CIDE's.

Em relação à base de cálculo da CIDE Remessas, em situações gerais, a base é justamente o valor da transação realizada, ou seja, o valor remetido ao exterior.⁷⁹

Tendo em vista alguns pontos interessantes da complexa incidência da CIDE Remessas, cabe agora fragmentar o art.2º da lei 10.168/2000 com o intuito de melhor compreender o fato gerador da referida exação.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica **detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como** aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à **exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.**

[...]

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por **objeto serviços técnicos e de assistência administrativa** e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem **royalties, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

[...] ⁸⁰(grifos nossos)

⁷⁹ Destaca-se que apesar dessa afirmativa, uma das grandes discussões observadas na jurisprudência administrativa fiscal se trata da identificação da base de cálculo da CIDE Remessas quando, por exemplo, o montante total remetido ao exterior contempla não somente os valores do objeto contratual propriamente dito, mas também valores de tributos que o residente ou domiciliado no exterior tiver que pagar às autoridades brasileiras.

Essa situação é perceptível por exemplo no caso das prestações de serviços em que há a incidência da CIDE Remessas, nos casos em que a remuneração a ser remetida não somente contempla o valor do serviço propriamente dito, mas também os valores de tributos como do ISS e do IRRF. A discussão se dá justamente pelo fato de que alguns contribuintes entendem que esse valor referente a esses tributos não deveriam compor a base de cálculo da CIDE Remessas.

Em relação ao IRRF, em recente decisão do CARF (Processo nº 13896.722157/2011-65, Acórdão 9303-007.471, publicado em 03 de dezembro de 2018) entendeu-se que o referido imposto compõe a base de cálculo da CIDE Remessas.

⁸⁰ BRASIL. **Lei 10.168/2000.**

Pela interpretação literal do dispositivo legal citado entende-se que a incidência da CIDE Remessas se dará pelo pagamento que tenha a finalidade de remunerar os seguintes contratos (que tenham como objeto):

- a) licença de uso;
- b) exploração de marcas;
- c) exploração de patentes;
- d) *Royalties* a qualquer título;
- e) fornecimento de tecnologia;
- f) prestação de assistência técnica ou administrativa;

Uma observação importante deve-se ao fato de que todas essas transações envolvem, em algum aspecto, a exploração de propriedade intelectual ou então do pagamento de que se compreende dentro do conceito de *Royalties* (que em determinado aspecto irá abranger direitos sobre a propriedade intelectual).

3.2.3 Aspectos sobre a propriedade intelectual no contexto da CIDE Remessas

A propriedade intelectual possui a particularidade de ser um direito de propriedade exercido sobre um objeto imaterial. Apesar da ausência da materialidade do objeto, a proteção de sua propriedade é de grande importância tanto moral quanto econômica, isso porque observa-se que em muitos casos boa parte do ativo de empresas está alocada na sua propriedade imaterial.

Atualmente a doutrina brasileira estabelece a divisão da propriedade intelectual em três classificações, sendo elas a propriedade industrial, o direito do autor e a proteção *sui generis*.⁸¹

Analisando-se inicialmente o direito do autor, esse é regulado pela Lei nº 9.610/1998. Essa proteção possui algumas particularidades, como por exemplo, o fato de que embora se possa realizar uma transação para a licença e exploração econômica da obra de determinado autor, o autor não poderá vender a sua titularidade como autor, a qual será a ele creditada para sempre.

Cabe salientar que o direito à exploração econômica da obra do autor cai no chamado domínio público somente após 70 anos depois da morte, ou seja, durante esse período os

⁸¹Alves, Flávia Ferreira; Araújo Elza Fernandes; Barbosa, Cynthia Mendonça; Queiroga, Elaine dos Santos. **Propriedade Intelectual: proteção e gestão estratégica do conhecimento**. In: Revista brasileira de Zootecnia, v. 39. Viçosa, Julho de 2010.

herdeiros do autor poderão explorar economicamente a obra, no entanto, cabe lembrar que mesmo após transcorridos os 70 anos, a autoria da obra sempre será creditada ao autor.

No grupo do Direito Autoral, juntamente com os direitos do Autor estão os direitos da proteção intelectual do *Software*, direito esse regulado pela lei nº 9609/1998, conhecida como lei do *Software*, mais profundamente abordada no capítulo posterior devido a sua relação com o tema analisado nesse trabalho.

A proteção *sui generis* comporta a proteção intelectual de topografia de circuitos integrados, cultivares e Conhecimento Tradicional.

A propriedade industrial comporta a divisão em quatro subclassificações, sendo elas as marcas, as patentes, os modelos de utilidade, o desenho industrial e as referências geográficas (indicação geográfica) todas definidas pela Lei nº 9279/1996.

Uma vez descritas algumas características a respeito do sistema de proteção intelectual brasileiro, observa-se que a previsão legal das CIDE Remessas aborda questões como marcas, patentes, transferência de tecnologia, direito de uso e outros, os quais encontram definições jurídicas justamente nos dispositivos abordados anteriormente.

Sendo assim, observa-se que marcas e patentes, ambas são regidas pela lei da propriedade industrial, enquanto que as licenças de uso ou exploração podem, dependendo do objeto a ser explorado ser regidos pela lei do direito autoral.

Conforme será analisado com mais profundidade posteriormente, os *Softwares* respeitam os parâmetros dos direitos autorais, embora não se confundam com o direito do autor, uma vez que são regulados por lei específica.

3.2.4 Os contratos de transferência de tecnologia, licenciamento e Cessão

Inicialmente é necessário destacar que em se tratando de direitos sobre propriedade intelectual não se está a falar de contratos de compra e venda, isso porque, tendo natureza imaterial, não há uma transação de coisas, mas sim de direitos.

Sendo assim, uma alienação de direitos sobre propriedade intelectual não se enquadra nos contratos de compra e venda, mas dentro do conceito de contratos de cessão. O contrato de cessão pode ser definido como,

[...] a disposição dos direitos de propriedade intelectual. No contrato de cessão, ao contrário da transferência e do licenciamento vistos anteriormente, o titular dos direitos de propriedade intelectual transfere a outrem a sua propriedade (como

ocorre na venda de bens materiais). O cessionário ou adquirente será o novo titular (proprietário) do bem.⁸²

É importante destacar que cessão tem um caráter de alienação do direito, o que a difere, por exemplo, dos contratos de licença, pois na cessão há transferência da titularidade do direito.

Se os contratos de cessão são como os contratos de compra e venda de bens intangíveis, os contratos de licença podem ser comparados aos contratos de aluguel de determinado direitos, seja pelo seu uso ou então por sua exploração econômica. Dessa forma, não se transfere a titularidade sobre o direito, apenas se permite (licencia) que terceiro possa realizar uso ou exploração do direito. Pode-se conceituar os contratos de licença como,

Contrato que exprime uma autorização para o uso, ou uso e gozo (fruição) de direitos de propriedade intelectual, que pode ser onerosa ou gratuita, exclusiva ou limitada, tomando o caráter de uma locação (se for onerosa) ou comodato (se for gratuita); a retribuição é designada por *Royalty*, que é calculado em percentual sobre a obtenção de qualquer ganho econômico de propriedade intelectual.⁸³

Já em relação aos contratos de transferência de tecnologia existe uma determinada dificuldade no entendimento nesse termo, uma vez que a doutrina não é uníssona em relação à sua definição.

O parágrafo 1º do art. 2º da lei 10.168/2000 dispõe ao seguinte conceituação do termo contrato de transferência de tecnologia,

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.⁸⁴

Dessa forma, os contratos de transferência de tecnologia englobam a exploração de patentes, o uso de marcas, o **fornecimento de tecnologia**, além da assistência técnica.

Para o INPI, conforme disposto em sua página virtual, os contratos de transferência de tecnologia englobam os seguintes contratos: Licença de Uso de Marca, cessão de marca, licença para a exploração de patentes, cessão de patente, licença compulsória de patente, licença para exploração de desenho industrial, cessão de desenho industrial, licença de topografia de circuito integrado, cessão de topografia de circuito integrado, licença

⁸² PIMENTEL. Luiz Otávio. Manual básico de acordos e Parceria de PD &I: aspectos jurídicos. Porto Alegre,: EDIPUCRS, 2010. p.34. Disponível em: <http://www.fortec.org.br/documentos/MANUAL_BASICO_ACORDOS.pdf>

⁸³ PIMENTEL. Luiz Otávio. Manual básico de acordos e Parceria de PD &I: aspectos jurídicos. Porto Alegre,: EDIPUCRS, 2010. p.63. Disponível em: <http://www.fortec.org.br/documentos/MANUAL_BASICO_ACORDOS.pdf>

⁸⁴ BRASIL. Lei nº10.168/2000.

compulsória de topografia de circuito integrado, franquia, **fornecimento de tecnologia** e serviços de assistência técnica e científica.⁸⁵

Em se tratando de softwares, que são objeto de análise do presente trabalho, o Art. 11 da Lei 9608/98 traz a seguinte previsão a respeito dos contratos de transferência de tecnologia,

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.⁸⁶

Pela análise do dispositivo em lei e da previsão do INPI, quando se está a falar em contratos de Transferência de Tecnologia no caso de softwares em específico, o contrato abordado em questão é o de **fornecimento de tecnologia**.

Conforme disposto na página virtual do INPI, os contratos de fornecimento de tecnologia são definidos como,

[...] contrato que estipula as condições para a aquisição de conhecimentos e de técnicas não amparados por direitos de propriedade industrial depositados ou concedidos no Brasil (Know How). **Incluem-se os contratos de licença de uso de programas de computador (software)**, desde que **prevista a abertura do código fonte**, nos termos do artigo 11 da Lei nº 9.609/98.⁸⁷ **(grifo nosso)**

Dessa forma, infere-se que os contratos de transferência de tecnologia de *softwares* são contratos que tenham a previsão a disposição do código-fonte, bem como de outros documentos necessários para proporcionar a aquisição do *know-how*.

Além disso, no caso dos softwares, quando se fala em contratos de transferência de tecnologia, pode também estar abrangendo os contratos de licença ou cessão, desde que tenha a já citada transferência do *know-how*. Segundo previsão da Lei nº 9.609/98, esses contratos devem ser registrados no INPI.

Conforme assevera Marco Aurélio Greco, o fato gerador das CIDE's não é a espécie contratual, mas sim o contrato e seu objeto. No caso, a incidência da CIDE Remessas na transação depende fundamentalmente do objeto a ser pactuado, que no caso é a tecnologia. A

⁸⁵ INPI. **Contratos de Transferência de Tecnologia- Mais Informações**.2018. Acesso em 25/11/2018.

⁸⁶ BRASIL. **Lei 9609/98**. Art. 11.

⁸⁷ INPI.**Contratos de Transferência de Tecnologia- Mais Informações**.2018. Acesso em 25/11/2018.

tecnologia tem que estar sendo transacionada, independente se por contrato de licença, cessão ou por contrato de transferência de tecnologia.⁸⁸

3.2.5 A Acepção do termo “*Royalties*” no contexto da CIDE Remessas

Segundo o art.3º da lei 10.168/2000, a legislação pertinente ao Imposto de Renda poderá ser utilizada de forma suplementar,

Art. 3º Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização da contribuição de que trata esta Lei.

Parágrafo único. A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, bem como, **subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda**, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.

Existe, portanto, clara autorização legal para se utilizar o que se dispõe a respeito de *Royalties* na legislação pertinente ao Imposto de Renda, sendo este um dos aspectos abordados pela Lei nº4506/64.

Mais especificamente, no art. 22 da Lei citada, há a previsão do conceito de *Royalties*, destacando-se novamente, dentro de um contexto legal referente ao Imposto de Renda,

Art. 22. Serão classificados como "*Royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso **ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;**
- d) **exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.**⁸⁹(Grifos nossos)

Cabe ressaltar, no entanto, que a definição do termo *Royalty*, disposto na Lei nº 4.506/64, para fins de Imposto sobre a Renda, não deve ser integralmente contemplada pelo termo *Royalties* admitido pela CIDE aqui estudada, isso porque, existe todo um conjunto validador da CIDE Remessas que, ao mesmo tempo que utiliza a definição legal de *Royalties*, seleciona aquilo que se enquadra dentro de sua acepção.

⁸⁸ GRECO. Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 143.

⁸⁹BRASIL. **Lei nº 4506/64**. Art. 22.

Embora se possa utilizar a definição de *Royalty* aplicada para o Imposto de Renda, isso não necessariamente obriga sua integral aceitação de conceito, uma vez que o termo deverá ser analisado dentro do contexto da CIDE Remessas, podendo, em caso contrário, acarretar a ilegalidade da referida CIDE.

Conforme visto anteriormente, as CIDE's, as contribuições especiais e a própria CIDE Remessas possuem determinadas características específicas que devem ser respeitadas para que haja a legalidade da exação.

Sendo assim, nenhum termo poderá ser interpretado de forma avulsa, não sendo diferente no caso do termo *Royalties*, termo esse que embora busque sua conceituação legal naquilo já previsto para os casos de imposto de renda, não necessita que seja abordado de forma integral, na verdade, não pode ser integralmente contemplado pela CIDE Remessas por própria questão de preservação de sua Constitucionalidade .

Infelizmente, conforme será analisado no capítulo posterior, esse entendimento leva a determinadas fragilidades no que tange à incidência da CIDE, visto que em casos explícitos de incompatibilidade entre a CIDE e o *Royalties* pago, em geral não tem sido cobrado do contribuinte. Já em outros casos em que não se mostra tão evidente essa percepção, a autoridade fiscal utiliza a definição de *Royalties* do Imposto de Renda para justificar a incidência nesses casos.

Essa situação será analisada durante o estudo da incidência da CIDE Remessas sobre os contratos de transação de *Softwares*.

3.2.6 A prestação de Assistência técnica e administrativa

A previsão legal diz respeito à incidência da CIDE Remessas sobre serviços de assistência técnica ou administrativa, serviços esses prestados por técnicos residentes ou domiciliados no exterior.

Dessa forma, o preceito legal, diferentemente dos outros casos em que se estava a falar de incidência devido ao envio de remessas com o objetivo de remunerar a transação de direitos, prevê a incidência sobre a prestação de serviço.

Ocorre que, conforme já citado, nem todos os serviços técnicos ou administrativos podem gerar a incidência da CIDE em questão, isso porque o serviço necessariamente deverá estar relacionado com o âmbito da tecnologia.

Logo, serviços técnicos como, por exemplo, de advocacia ou então de publicidade não podem estar abrangidos nesse conceito.⁹⁰ Como exemplo desse entendimento, destaca-se a Recente Solução de Consulta da SRRF07 que trata dos os casos de pagamento de serviços de representação comercial,

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF07 Nº 7016, DE 23 DE JULHO DE 2018

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio

Econômico - CIDE

EMENTA: CONTR ATO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL.

NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da CIDE sobre valores

pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de remuneração decorrente de prestação de serviços objeto de contrato de representação comercial. [...] ⁹¹(grifo nosso).

3.3 Questões sobre finalidade da CIDE Remessas

A CIDE Remessas foi instituída com a finalidade de intervenção no setor econômico da tecnologia , através do incentivo à pesquisa e do fomento ao desenvolvimento da ciência e tecnologia, conforme justificado no art.1º da lei 10.168/2000.

Essa intervenção do Estado no ramo da tecnologia, ocorre não a partir da incidência do contribuição em si, mas sim da destinação de sua receita para um Fundo, cujos recursos são aplicados no desenvolvimento do da ciência e tecnologia. Conforme o art. 4º da Lei nº 10.168/2000,

Art. 4º A contribuição de que trata o art. 2º será recolhida ao Tesouro Nacional e **destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico** – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991.⁹²

O Fundo ao qual é destinada a receita das arrecadações é o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). Esse fundo já foi criado pelo Decreto Lei nº 719/ 1969 e, nas palavras do legislador, restabelecido pela lei nº 8.172/1991.

Através da medida provisória nº 2.021/2000 revogada pela medida provisória nº 2.106/2000, a qual foi convertida na lei nº 10.197/2001, regula-se o decreto Lei nº 719/1969, decreto esse instituidor do FNDCT.

Art. 1º O Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, que cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, restabelecido pela Lei nº

⁹⁰ CUNHA. Fabio Lima da. O Conceito de serviços técnicos para fins de Contribuição de Intervenção no domínio econômico instituída pela Lei 10.168/2000 In: Revista Tributária e finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 15, n.74, 2007. p.219.

⁹¹ SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF07 Nº 7016, DE 23 DE JULHO DE 2018.** DOU 28/08/2018.

⁹² BRASIL. **Lei nº 10.168/2000.** Art. 4º.

8.172, de 18 de janeiro de 1991, passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos: [...] ⁹³

Portanto, o diploma normativo responsável pela regulamentação do funcionamento do Fundo Nacional de Ciência e Tecnologia ainda é realizado pelo decreto Lei nº 719/1969. O art. 1º do Decreto Lei nº 719/69, define a finalidade do FNDCT,

Art 1º Fica criado o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), com a finalidade de dar **apoio financeiro aos programas e projetos prioritários de desenvolvimento científico e tecnológico**, notadamente para implantação do Plano Básico de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. ⁹⁴

Existe controvérsia a respeito de alguns pontos referentes à questão formal de instituição do FNDCT, aspectos os quais serão abordados na oportunidade em que a Constitucionalidade da CIDE Remessas for analisada, uma vez que alguns doutrinadores entendem pela não existência do referido Fundo pela forma como ele foi instituído, embora esse não seja o entendimento majoritário.

Cabe destacar que, a destinação da receita proveniente da CIDE Remessas é o FNDCT, no entanto, não se pode confundir e afirmar que a finalidade desse tributo seja a arrecadação para o FNDCT, sendo esse Fundo somente o meio pelo qual a referida CIDE concretizará sua finalidade.

Além disso, dos valores recolhidos ao FNDCT, 30% no mínimo estará vinculado à seguinte finalidade,

Art. 6º Do total dos recursos a que se refere o art. 2º, trinta por cento, no mínimo, serão **aplicados em programas de fomento à capacitação tecnológica e ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.** ⁹⁵

A finalidade da CIDE Remessas é intervir no setor econômico da tecnologia, realizando isso através do fomento de programas que estejam vinculados ao desenvolvimento da pesquisa, ciência e tecnologia (compreendidas todas dentro do contexto de tecnologia).

Essa finalidade de incentivo ao desenvolvimento tecnológico está amparada Constitucionalmente pelo art. 216, conforme citado,

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: [...] **III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas; [...](grifo nosso)** ⁹⁶

⁹³ BRASIL. **Lei nº 10.197/2001**. Art.1º.

⁹⁴ BRASIL. **Decreto lei nº 719/1969**. Art.1º.

⁹⁵ BRASIL. **Lei n. 10.168/2000**. Art.6º.

⁹⁶ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Art. 216.

Além disso, a Carta magna traz expressamente a necessidade de intervenção estatal no desenvolvimento da ciência e tecnologia, o art.218 complementa dispondo,

Art. 218. O Estado **promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

§ 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá **tratamento prioritário do Estado**, tendo em vista o bem público e o progresso da ciência, tecnologia e inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)

§ 2º A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º O Estado **apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, inclusive por meio do apoio às atividades de extensão tecnológica**, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)⁹⁷

3.4 Quadro resumo das CIDE Remessas *

Normas reguladoras	Lei nº 10.168/2000; Lei nº10.332/2001; Decreto nº4.195/2002; Lei nº 11.452/2007.
Fato Gerador	<p>a) Realizar pagamento, crédito, entrega, envio de remessas a fim de remunerar residente ou domiciliado no exterior;</p> <p>b) Decorrente de contratos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - licença de uso; - exploração de marcas; - exploração de patentes; - <i>Royalties</i> a qualquer título; - fornecimento de tecnologia; -prestação de assistência técnica e administrativa;
Sujeito Passivo	<p>Requisitos para identificação:</p> <p>a)Pessoa Jurídica residente no Brasil que b) paga, remete, entrega, credita valores ao exterior (com a finalidade de remunerar os contratos previstos na lei) à c) pessoa (física</p>

⁹⁷ Ibidem. Art.218.

	ou jurídica) residente ou domiciliado no exterior pelas situações anteriormente citadas.
Base de Cálculo	Valores pagos ou remetidos a residente ou domiciliado no exterior
Alíquota	10%
Destinação/ finalidade	Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. Finalidade: Intervenção no setor da tecnologia.

*Observação: O quadro apresentado tem a finalidade de expor graficamente a previsão literal das leis, sem adentrar nas discussões jurisprudenciais e doutrinárias. Logo, todas essas informações devem ser interpretadas concomitantemente como estudo da CIDE em questão.

3.5 A questão da constitucionalidade da CIDE Remessas

A questão da constitucionalidade da CIDE Remessas não poderia deixar de ser aqui debatida, uma vez que tem sido matéria de ampla discussão pela doutrina, discussões as quais se mostram importantes para o entendimento da dinâmica e sistemática não somente da CIDE Remessas propriamente dita, mas também das Contribuições Especiais em sentido geral.

Importante destacar que a questão da constitucionalidade da CIDE Remessas vem sendo debatida pela doutrina desde sua instituição, estando sua análise pendente perante o STF, tendo sido reconhecida recentemente sua Repercussão Geral na RE 928.943 RG/SP⁹⁸.

Cabe lembrar, no entanto, que a constitucionalidade da referida exação não é o principal objeto desse trabalho, justificando assim a opção por considerá-la desde já constitucional, uma vez que no momento do desenvolvimento da presente análise a exação continua sendo imposta ao contribuinte.

Esclarecidos esses aspectos iniciais, ressalta-se que a discussão sobre a constitucionalidade da CIDE *Royalties* não é um tema de evidente resolução, havendo argumentos plausíveis de ambos os lados, argumentos esses que demonstram seu valor para o entendimento da complexidade das CIDE's, bem como das particularidades da CIDE Remessas.

⁹⁸ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 928.943 RG/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 01/09/2016.

A partir de uma breve análise da Constitucionalidade da CIDE em questão, cabe destacar alguns pontos que são questionados pela doutrina que entende por sua inconstitucionalidade, podendo eles ser divididos em inconstitucionalidade por questões formais e inconstitucionalidades por questões materiais, as quais serão abordadas nos tópicos a seguir.

3.5.1. Análise Constitucionalidade a partir do aspecto formal

Em momento anterior nesse trabalho foi feita uma breve análise a respeito da CIDE Combustíveis, exação essa de extrema importância e que também é fonte de intensos debates por parte da doutrina. Naquele momento destacou-se uma característica bastante interessante em relação à CIDE Combustíveis, sendo que sua previsão constitucional se dá em dois momentos, uma no art. 149 da Constituição e outra no art. 177 da Carta Magna que a descreve de forma mais pormenorizada, tendo sido incluída a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001.

Observada essa característica dessa CIDE em especial, bem como por análise à legislação tributária, muitos doutrinadores defendem a inconstitucionalidade da CIDE Remessas **pela ausência de Lei complementar** para lhe estabelecer parâmetros gerais.

Esse argumento está fundamentado no fato de que ao art.149 não descreve a exação de forma pormenorizada, e não há no ordenamento jurídico nenhuma norma de caráter geral para fazer esse papel. No caso dos impostos, por exemplo, além de sua caracterização na matriz constitucional, ainda há seu detalhamento contido no Código Tributário nacional (art. 16), lei essa recepcionada como lei complementar pelo atual diploma constitucional.

Desenvolve-se a questão de que, como não há lei que estabeleça diretrizes gerais para a referida CIDE, a própria Lei nº10.168/2000, lei ordinária, teria realizado essa função, evidenciando assim grave violação constitucional, uma vez que a constituição determina que essa função deverá ser realizada por lei complementar, conforme se destaca,

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies**, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]⁹⁹

⁹⁹ BRASIL, **Constituição Federal**. 1988. Art.146.

Desde já, pela observação do texto constitucional extrai-se que essa argumentação não pode ser levada adiante, visto que, fazendo-se uma leitura mais clara, cabe à lei complementar a definição de **tributos e de suas espécies**.

No caso da CIDE Remessas, percebe-se que sua definição não é feita pela Lei 10.168/2000, uma vez que seus aspectos gerais são definidos na própria Constituição Federal art. 149. As CIDE's não são descritas por seus fatos geradores, mais sim por suas finalidades, as quais se encontram contempladas na Constituição Federal no art. 149.

O dispositivo citado ainda tem uma segunda parte, trazendo a necessidade de lei complementar para a definição dos fatos geradores, bases de calculo e contribuintes, não sem antes deixar bem claro que isso se trata em relação aos **impostos** discriminados na Constituição.

Tendo em vista isso, a Lei nº 10.168/2000 não viola o dispositivo constitucional, uma vez que não extrapola seu espectro de aplicação. Além disso, recorrentemente tem sido reconhecida nos tribunais a inexigibilidade de lei complementar para a instituição de CIDE's, sendo esse o entendimento consolidado no STF, conforme segue,

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CIDE. LEI COMPLEMENTAR. 1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a instituição de Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico **prescinde da forma de lei complementar**. 2. A aferição em concreto do aspecto material da hipótese de incidência tributária cinge-se ao âmbito infraconstitucional. Sumula 279 do STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁰⁰

Superada a questão acima, outro aspecto que tem sido utilizado para questionar a constitucionalidade formal da CIDE Remessas refere-se à **suposta inexistência do FNDCT¹⁰¹** (Fundo nacional de desenvolvimento científico e tecnológico), fundo esse o qual, segundo a Lei nº 10.168/2000 destina sua arrecadação.

O impasse sobre a legalidade do referido fundo se dá pelo fato de que ele já existia antes da Constituição Federal de 1988, tendo sido instituído pelo Decreto lei nº 719/69 e reestabelecido pela Lei nº 8.172/91 (e seu funcionamento foi regulamentado pela Lei 10.197/2000).

O problema em relação a isso se deve ao fato de que, segundo o art. 165, §9º, II da CF,

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

¹⁰⁰ STF. AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **ARE 934095 AgR / RJ**. Relator: Ministro Edson Fachin. DJ: 31/05/2016.

¹⁰¹ COELHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.80.

[...]

§ 9º Cabe à lei complementar:

[...]

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta **bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.**

[...] ¹⁰²(grifos nossos)

Ou seja, novamente a questão do questionamento da constitucionalidade a partir da exigibilidade da lei complementar, no caso, alegando-se que a lei complementar seria necessária tanto para a instituição quanto para a regulação do funcionamento dos Fundos.

Há ainda a observação que, segundo o art.36 do Ato das Disposições Constitucionais transitórias ,

Art. 36. **Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição**, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no **prazo de dois anos. (Grifos nossos)** ¹⁰³

Observa-se que a lei 8.192/91 foi promulgada em 1991, dessa forma, claramente o FNDC não teria sido recepcionado pela nova Constituição, tendo sido extinto, conforme a previsão legal acima citada. Ou seja, a lei nº 8.192/91 na verdade criou um novo Fundo, embora sua previsão legal disponha **sobre restabelecimento** do FNDCT.

O problema em relação ao argumento de que o referido fundo carece de lei complementar novamente encontra embargos no próprio texto legal, isso porque, o dispositivo do art. 169, §9º, II, não diz respeito à instituição do Fundo, mas sim ao estabelecimento de normas de gestão financeira e patrimonial para a instituição dos fundos.

Dessa forma, conclui-se que o texto constitucional não está exigindo lei complementar para a instituição do Fundo propriamente dito, mas sim das disposições gerais para a criação de novos fundos.

3.5.2. Análise da constitucionalidade conforme o aspecto material

Além dos aspectos formais anteriormente citados, a doutrina tem levantado também alguns pontos ligados às questões materiais previstas na exação que teriam o condão de ensejar a inconstitucionalidade do tributo em análise, os quais serão abordados a seguir.

¹⁰² BRASIL, **Constituição Federal**. 1988. Art.165.

¹⁰³ BRASIL, **Constituição Federal**. 1988. ADCT. Art.36.

a) Inadequação da correlação do sujeito passivo com a intervenção estatal

Conforme analisado anteriormente, as CIDE's possuem, em relação à definição de seu sujeito passivo, a especificidade de que a atuação estatal deverá se dar em relação a um grupo econômico específico que tenha como beneficiado o contribuinte.

No caso, o benefício da intervenção econômica trata-se da destinação de receita para que se realize o fomento do desenvolvimento tecnológico. Seguindo essa disposição, o contribuinte deverá estar relacionado com o grupo econômico fomentado.

Havendo previsão legal que abranja contribuintes fora dessa sistemática, clara está a configuração de inconstitucionalidade da referida Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, pois “Não há como afastar o necessário liame entre os sujeitos passivos e as atividades estatais que estas contribuições objetivam financiar.”¹⁰⁴

Observando essa questão, muitos doutrinadores entendem pela inconstitucionalidade da referida CIDE, a partir da ideia de que não há essa correlação lógica, ou seja, não há a devida retribuição estatal para o contribuinte.

O ramo da tecnologia trata-se de um ramo bastante extenso, logo, a abrangência do polo passivo, bem como a amplitude da atuação estatal tende a ser bastante grande conforme visto anteriormente nas disposições do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Conforme assevera Bruna Herdina,

Considerando que os sujeitos passivos da exação são as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, bem como aqueles celebrantes de contratos cujo objeto implique uma transferência de ,e ,por outro lado, considerado que são previstas aplicações de parte do valor arrecadado para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Tecnológico e Científico em programas de fomento à capacitação tecnológica ao amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico nas regiões norte, nordeste e Centro-oeste,conclui-se, facilmente , **pela inexistência de correlação lógica entre a cobrança** do tributo da empresa brasileira que paga *Royalties* à empresa estrangeira e a promoção do desenvolvimento tecnológico brasileiro através do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à inovação nas Regiões Norte,Nordeste e Centro-oeste. **(grifos nossos)**¹⁰⁵

Na mesma linha destaca Sacha Calmon,

No caso específico da CIDE *Royalties*, o tributo é pago sem que haja qualquer atividade da União de Intervenção no Domínio Econômico. O que há é tão-somente a destinação dos recursos obtidos para um fundo, que poderá ser utilizado para os mais variados fins[...].Desse modo, tem-se que o contribuinte paga o tributo

¹⁰⁴ MICHELUCCI, Álvaro. **A inconstitucionalidade da Cobrança da Contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 69. São Paulo Dialética: 2001. p.36.

¹⁰⁵ COMITTI, Bruna Herdina. **A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 23, v. 122, 2015. p.239.

simplesmente porque praticou um dos fatos geradores da suposta contribuição (e não porque houve um sobreesforço estatal a ele dirigido).¹⁰⁶ **(grifos nossos)**

Apesar de tudo, conforme já discutido quando os aspectos gerais das contribuições foram abordados, essa justificativa se esgota quando se entende que as contribuições não são passíveis do fenômeno da referibilidade direta, ou seja, o contribuinte da CIDE Remessas não necessariamente será pessoalmente beneficiado com o produto de sua contribuição, mas isso não esvazia a constitucionalidade do tributo uma vez que esse benefício não é em relação a um contribuinte em particular, mas sim em relação ao grupo econômico ao qual pertence.

A respeito da generalização, embora de fato, haja um grande aspecto de destinação dessa contribuição, não se pode negar que o sujeito passivo está relacionado com o desenvolvimento tecnológico e científico, dessa forma não há como levantar a inconstitucionalidade uma vez que o contribuinte pertence ao grupo econômico ao qual o recurso está sendo destinado, embora se compreenda que o ideal seriam destinações mais específicas.

Apesar da abrangência conceitual do ramo da tecnologia, em relação à Constitucionalidade da exação, entende-se que “Nada impede que o desenvolvimento tecnológico, em si mesmo considerado, possa configurar um âmbito suficientemente específico para legitimar a incidência de uma contribuição de intervenção.”¹⁰⁷

b) Violação do princípio da isonomia

Através de uma rápida análise a respeito da incidência da CIDE Remessas, percebe-se que de fato existe um determinado tratamento diferenciado em relação aos contribuintes, pois basicamente diferencia-se os contribuintes pelo fato das transações terem ou não sido feitas com agente no exterior.

Dito isso, alguns doutrinadores entendem que esse tratamento diferenciado violaria o princípio da isonomia disposto no art. 5º, da CF. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, doutrinador alinhado a esse entendimento,

¹⁰⁶ COÊLHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.76.

¹⁰⁷ TROIANELLI. Gabriel Lacerda. **O âmbito de Incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/2000**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.69. São Paulo: Dialética. p.77.

A violação da isonomia é patente, pois injustificada. Se uma empresa nacional vende tecnologia a outra companhia brasileira, não há tributação pela CIDE. Contudo, se a venda é feita por uma companhia estrangeira, a contribuição interventiva estará presente. Não há razões lógicas que motivem tal diferenciação (sendo esse o cerne da asserção de que o princípio da isonomia foi violado).¹⁰⁸

c) Violação do princípio da irretroatividade

Embora atualmente esse não seja mais um caso de tantos questionamentos, alguns autores citam o fato de muitos contratos terem sido firmados antes da instituição da referida CIDE, contratos esses em que havia o envio sucessivo de remessas ao exterior a título de pagamento.

Sendo assim, após a instituição das CIDE's, essas remessas passaram a sofrer a incidência do tributo, o que para alguns violava a Constitucionalidade uma vez que o tributo estaria sendo cobrado de forma retroativa, já que os contratos teriam sido firmados anteriormente.

O dispositivo constitucional violado em questão seria a previsão do art. 150, inciso III, a,

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]¹⁰⁹

Nas palavras Edmar Oliveira Andrade Filho,

No momento em que celebra esse negócio jurídico a parte o faz levando em consideração o quadro normativo existente na data em que o mesmo é firmado e o faz no pressuposto de que o seu custo será estabelecido e conhecido naquele instante. **Admitir que uma lei tributária nova possa alcançar situações juridicamente consolidadas** antes do seu advento é amesquinhar diversos princípios constitucionais.¹¹⁰

Nesse caso, no entanto, a inconstitucionalidade é facilmente refutada, uma vez que uma rápida análise a respeito do fato gerador da exação já é capaz de elucidar o caso. Isso

¹⁰⁸ COELHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.82.

¹⁰⁹ BRASIL. Constituição Federal. 1988. Art. 150.

¹¹⁰ FILHO. Edmar Oliveira Andrade. **Aspectos Constitucionais de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/00**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 68, 2001.p.36.

porque o momento de assinatura dos contratos não se confunde como o momento da ocorrência fato gerador.¹¹¹

Dessa forma, a incidência da referida CIDE acontece a cada envio de remessa ao exterior, sendo cada remessa uma nova incidência independente do contrato que enseja o envio de remessas.

Observado esse entendimento, não há retroatividade na aplicação da CIDE Remessas em se tratando de contratos de trato sucessivo, uma vez que esses contratos não podem ficar imunes às modificações tributárias.¹¹²

Sendo assim, não se verifica nenhum tipo inconstitucionalidade na incidência dessa exação em contratos de trato sucessivo que tenham sido pactuados antes da instituição da CIDE Remessas.

d) Desvio da finalidade da CIDE Remessas

Há ainda o questionamento a respeito da inconstitucionalidade da CIDE Remessas a partir da verificação do desvio dos valores arrecadados, não os aplicando para a destinação legalmente prevista.

Cabe destacar que aqui não se está a tratar de um desvio de finalidade irregularmente previsto na própria lei, mas sim de um desvio provocado pela administração dos valores arrecadados.

Logo, não há ilegalidade em relação à lei em si, mas sim em relação à gestão dos recursos obtidos a partir da CIDE em questão. Sendo assim, não há como pleitear a inconstitucionalidade do tributo em análise por esses desvios de recurso, justamente pelo fato de que a ilegalidade não está relacionada com a letra da lei, mas sim com a sua gestão, cabendo assim, não a persecução por sua inconstitucionalidade, mas sim pela responsabilização do agente.

Nessa linha, destaca-se,

Claro está, destarte, que as considerações acerca da constitucionalidade ou não da contribuição interventiva serão feitas tão-somente por meio da análise do texto legal. Não há que se perquirir, portanto se os recursos estão ou não sendo destinados, na prática, a um eventual fundo que a lei preveja, ou se estão sendo integralmente aplicados como determinou o legislador. Nesse ponto, não há espaço para a análise

¹¹¹COÊLHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.83.

¹¹²Idem.

da questão à luz do Direito Tributário (que se ocupará da definição da constitucionalidade ou não da contribuição, nos limites do direito positivo), mas sim **para a aplicação do Direito Penal, que existe para punir os administradores** que deviam recursos legalmente destinados a outros fins (vide art. 315 do Código Penal).¹¹³

3.5.3 Considerações finais sobre a Constitucionalidade

Apesar de todo o questionamento apresentado, é importante destacar que a questão da constitucionalidade das CIDE Remessas ainda aguarda um posicionamento definitivo do STF, tendo sido reconhecida recentemente sua Repercussão Geral.

Devido a toda a discussão a respeito da constitucionalidade da CIDE Remessas, apesar de reconhecer determinados argumentos apresentados, levando em consideração o posicionamento da doutrina, e principalmente jurisprudencial, para efeitos nesse trabalho, entende-se pela constitucionalidade do referido tributo, uma vez que sua incidência na prática continua a ser aplicada.

Além disso, apesar de os argumentos favoráveis à sua inconstitucionalidade não se mostrarem absurdos, conforme demonstrado, são refutáveis por argumentos contrários que reafirmam toda a sistemática das CIDE's e das Contribuições Especiais, deixando claro a compatibilidade da CIDE Remessas com os preceitos Constitucionais questionados.

¹¹³ COELHO. Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 89, 2003. p.75.

4. A NÃO ICIDÊNCIA DA CIDE REMESSAS SOBRE A CESSÃO DE DIREITOS OU LICENCIAMENTO DE *SOFTWARES*

Tendo como base estruturante os temas estudados nos capítulos anteriores, será realizada uma análise mais específica a respeito da incidência da CIDE Remessas sobre os contratos de transação de *Softwares*, buscando fazer uma exploração a respeito da abordagem jurídica dos softwares e seu reflexo na tributação no que tange à incidência da exação em análise.

4.1. A tributação e os *Softwares*

Não é preciso que seja feito uma pesquisa muito apurada entre os grandes ramos da Ciência do Direito para compreender que o aspecto da tributação sempre é assunto bastante polêmico, principalmente pelo fato de que as relações estabelecidas entre o fisco e o contribuinte tem na sua essência a invasão do Estado na propriedade privada do contribuinte¹¹⁴.

Essa sensível relação entre “Estado e súdito”, fundamentada principalmente através de um poder de império é carregada de diversas características específicas, entre as quais aqui destacamos sua reatividade em relação a aspectos de mudança na sociedade.

Explicando melhor essa característica, trata-se de como o direito tributário, não diferentemente de outros ramos da ciência do Direito tem que se conformar com a realidade, moldando-se a ela para não se tornar obsoleto, em um sistema em que sua obsolescência poderá implicar grandes problemas financeiros e econômicos ao Estado, o que certamente constrói um cenário caótico.

Ocorre que, uma das grandes mudanças a nível mundial nas últimas décadas, foi a invasão de tecnologia, que antes estavam limitadas a universidades e ao uso militar, na residência dos cidadãos para o auxílio na realização de tarefas rotineiras. O exemplo mais claro desse período foi o desenvolvimento de computadores para uso doméstico.

No Brasil esse movimento demorou um pouco mais, observando-se que a inclusão de equipamentos de informática na casa das pessoas teve um desenvolvimento muito lento, explicado dentre outros motivos pela restrição de mercado que vigorou durante o regime militar, que tinha como principal justificativa o incentivo ao desenvolvimento de tecnologia nacional. Como resultado prático dessa restrição a importações, houve muito pouca expressão

¹¹⁴ PORTELA. André. **Tributação dos Programas de Computador. Perspectiva Geral da Incidência.** In: Revista Tributária e Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, a.19,v. 100, 2011. p.255-256.

na tecnologia desenvolvida em território nacional e os produtos aqui desenvolvidos ainda eram inacessíveis ou desinteressantes ao público em massa.

Com a flexibilização das relações econômicas, ocorridas na década de 90, sua resposta na sociedade não foi imediata pois a própria situação econômica nacional não permitia que o cidadão médio viesse a adquirir um computador, que embora hoje seja um produto presente de forma disseminada nos lares brasileiros, por muito tempo foi um equipamento caro e supérfluo.

Apesar de a chamada “Lei dos *Softwares*” atualmente vigente ter sido promulgada no ano de 1998, o Brasil não estava tão íntimo dessa realidade nessa época, sendo que os computadores só vieram a se popularizar no Brasil a partir da virada do milênio. Ou seja, no Brasil ainda se via como novidade tecnologias as quais já eram rotineiras e integradas à realidade de outros países.

Uma vez feita essa breve análise histórica sobre a assimilação da informática no Brasil, deve-se destacar que a questão da tributação incidente na área da informática tem sido alvo de acaloradas discussões que crescem cada vez mais.

Esse, logicamente, não é um problema exclusivo do sistema jurídico tributário brasileiro, isso porque a questão da tributação que em geral estava habituada na maioria dos casos a depender da materialidade do objeto foi obrigada a presenciar a desmaterialização de objetos tributáveis que antes eram evidentes por sua materialidade.

A questão da informática traz consigo algo muito interessante que é justamente a expressão de um produto que não somente possui uma materialidade física, como também um *Software*, sendo esse um elemento imaterial com valor econômico.

Logo, longas discussões são travadas, pois a questão da grande assimilação da informática a nível mundial traz consigo entre as diversas mudanças, não somente a quebra das barreiras físicas e redução das distâncias, mas também transformam em produto com valor econômico objetos que carecem de materialidade física, como por exemplo a compra e venda de jogos, músicas, filmes, livros, e outros, via *download*, ou seja, sem um suporte físico. Além disso, não se pode negar que facilmente se realiza através dos computadores complexas transações internacionais sob o ponto de vista tributário.

Diante de toda a discussão firmada a respeito da tributação dos *Softwares*, sobretudo em relação à incidência de determinados impostos, não se pode ignorar que a questão também é polêmica em relação à incidência da CIDE Remessas, uma vez que, as formas como os *Softwares* são oferecidos, bem como o objeto dessa transação caracterizam diferentes situações nas quais poderá ou não existir a incidência do tributo aqui estudado.

Nas palavras de André Portela,

[...] o surgimento de programas de computador, ou o aperfeiçoamento daqueles existentes, bem como suas novas formas de disponibilização, sobretudo através da disponibilização diretamente pela rede mundial de computadores, terminam por produzir impactos sobre o entendimento doutrinário, jurisprudencial e mesmo legislativo acerca de definições jurídicas até então existentes.¹¹⁵

Dito isso, em recente julgado do STJ proferido em 2017¹¹⁶, foi decidido que a CIDE Remessas incidiria sobre os Contratos de licença de uso e comercialização dos *Softwares* celebrados até janeiro de 2006.

Isso levanta algumas questões que envolvem não somente os aspectos característicos da CIDE Remessas como também da dinâmica que relaciona o enquadramento jurídico da proteção do direito intelectual dos *Softwares* com a incidência do tributo. Isso porque, os *Softwares* possuem características muito peculiares que merecem atenção em relação a sua tributação.

Sendo assim, tendo como base as características das CIDE's e mais especificamente da CIDE Remessas, a análise legal, doutrinária e jurisprudencial, surgem algumas questões sobre a incidência das referida CIDE as quais o presente trabalho pretende elucidar, sendo elas:

- a) É possível a incidência da CIDE Remessas em contratos de licença de *Softwares* realizados a partir de janeiro de 2006?
- b) Seria possível a cobrança da CIDE Remessas do ano 2000 até o ano de 2006 sobre as remessas feitas para remunerar os contratos de licença de *Softwares*?
- c) As licenças de uso ou exploração econômica de *Softwares* em algum momento realmente poderiam ter sofrido a incidência da CIDE Remessas?
- d) Cabe a incidência da CIDE em Contratos de transferência de tecnologia envolvendo softwares?

Para responder essas questões, faz-se necessário a abordagem de alguns temas não tratados nos aspectos gerais da CIDE Remessas discutidos anteriormente, dada as características específicas dos *Softwares*, as quais serão estudadas a seguir.

¹¹⁵ PORTELA. André. **Tributação dos Programas de Computador. Perspectiva Geral da Incidência.** In: Revista Tributária e Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, a.19,v. 100, 2011. p.244.

¹¹⁶ REsp 1642249 / SP.

4.2 A compreensão legal do termo “*Software*” e a questão da proteção de sua propriedade intelectual.

O termo *Software* trata-se de um termo de origem estrangeira amplamente assimilado pela linguagem pátria para se referir ao que é denominado na legislação como “programa de computador” ou “programa de computação”.

O termo *hardware* é outro termo amplamente difundido no cotidiano, mas contrapõe-se ao termo *Software*, pois se refere ao aspecto físico de um sistema informatizado, enquanto o *Software* refere-se à parte que apesar de ser componente essencial para o funcionamento do sistema, não é tangível, não possuindo assim um aspecto físico.

Ilustrando rapidamente, tomando como exemplo os *smartphones*, aparelhos amplamente utilizados na atualidade, enquanto o hardware trata-se da parte física como a tela, a bateria, a memória, e outros componentes; o *Software* é o programa ou aplicativo (*app*) que executa funções. Sendo assim, é possível remover fisicamente a bateria do *smartphone* ou então fazer a substituição de sua tela, no entanto, não se pode desmontá-lo e retirar fisicamente o programa que executa funções.

Sendo realizadas essas observações básicas, é oportuno constar que o *Software*, (programa de computador) nesses termos possui uma definição legal dada pelo art. 1º da Lei nº 9609/1998, comumente conhecida como “Lei dos *Softwares*”,

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.¹¹⁷

Cabe destacar que essa conceituação do termo *Software* é fruto, sobretudo, de construções do Direito Internacional, destacando as convenções de Berna e de Paris¹¹⁸.

A chamada “Lei dos *Softwares*” em princípio causa um certo desconforto por se tratar de uma lei do ano de 1998, ou seja, uma lei com mais de 20 anos de idade, o que em termos de tecnologia é muito tempo, principalmente em se tratando de *Softwares*.

Além disso, espanta também pelo fato de o Brasil na data da promulgação da referida lei não ser exatamente um país com acesso tão disseminado a essa tecnologia, uma vez que a popularização dos computadores se deu somente a partir dos anos 2000.

¹¹⁷ BRASIL. Lei n. 9609/98.

¹¹⁸ WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade intelectual do Software e Revolução da Tecnologia da Informação*. Juruá: Curitiba, 2006. p.70.

Cabe também elucidar que a lei dos *Softwares* foi concebida com o objetivo de, entre outros, regular a questão da propriedade intelectual sobre os *Softwares*, uma vez que, embora imateriais, possuem de fato um valor econômico. Dessa forma, assim como a Lei nº9610/98 trata do direito autoral e a Lei nº 9279/96 da propriedade industrial, a Lei nº 9609/98 tem o objetivo de regular a proteção intelectual dos *Softwares*, mais especificamente, o direito autoral aplicado aos *Softwares*.

A Lei nº 9609/98 não foi o primeiro diploma normativo a tratar sobre a temática dos *Softwares*, pois a Lei nº7646/87, revogada pela atual lei, já tratava do assunto de proteção intelectual dos *Softwares*, aplicando ao *Software* o regime de proteção dos direitos autorais, seguindo a tendência da legislação norte-americana.¹¹⁹

Não se pode negar a importância do tema “*Software*”, uma vez que suas especificidades não puderam ser integralmente contempladas pelas leis de proteção à propriedade industrial e nem dos direitos autorais.

Sem adentrar ainda na legislação propriamente dita, à primeira vista, parece razoável entender que os *Softwares* seriam protegidos pelos mesmos mecanismos de proteção das patentes ou dos modelos de utilidade, uma vez que a elaboração de um código e sua concepção aparentemente poderiam contemplar os requisitos para o patenteamento, sendo eles a aplicação industrial, a novidade e a atividade inventiva, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 9279/96.

No entanto, apesar disso, por escolha legislativa (seguindo os padrões internacionais), o regime de proteção intelectual dado aos *Softwares* é o mesmo dos direitos autorais, ou seja, com ressalvas a determinadas particularidades específicas, aplica-se a lei do direito autoral para a proteção da propriedade sobre a criação do *Software*, justificando a doutrina que, da mesma forma que um texto é formado por um conjunto de palavras que por fim concebem uma obra literária, por exemplo, os *Softwares* são formados a partir de um conjunto de comandos escritos através de uma linguagem denominada “linguagem de programação” que depois de ordenadas concebem o que é chamado de *Software* ou programa de computador, ou seja, um conjunto de instruções que possibilitam a execução de uma determinada tarefa.

O direito autoral visa proteger a linguagem de programação enquanto conjunto esquemático de algoritmos desenvolvidos para resolver um problema predeterminado em um sistema informático de tratamento de dados. O direito autoral protegerá a linguagem e não o algoritmo em si, ou seja, a proteção do direito

¹¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006. p.41.

autoral se dará sobre o texto escrito (linguagem), e não sobre as letras (algoritmos)¹²⁰.

Dessa forma, o entendimento da proteção intelectual do *Software*, nesse aspecto, manteve o que estava previsto na antiga Lei dos *Softwares*, aplicando ao *Software* o mesmo regime aplicado aos direitos autorais, conforme dispõe o art.2º da Lei nº9.609/98,

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º **Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais**, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

§ 2º Fica assegurada a tutela dos direitos relativos a programa de computador pelo prazo de **cinquenta anos**, contados a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da sua publicação ou, na ausência desta, da sua criação.

§ 3º A proteção aos direitos de que trata esta Lei **independe de registro**.

§ 4º Os direitos atribuídos por esta Lei ficam assegurados aos estrangeiros domiciliados no exterior, desde que o país de origem do programa conceda, aos brasileiros e estrangeiros domiciliados no Brasil, direitos equivalentes. [...] ¹²¹(**grifos nossos**).

Interessante observar que nos parágrafos seguintes ao art.2º é estabelecido um conjunto de exceções que diferenciam a proteção da propriedade intelectual dos *Softwares*, deixando-se claro assim que, embora o regime aplicado seja o dos direitos autorais, não se confundem.

Além dessa previsão na própria Lei dos *Softwares*, é importante destacar que tanto a lei dos direitos autorais quanto a própria lei de proteção à propriedade industrial trazem essa disposição, conforme se observa pela art.7º, inciso XII da Lei nº 9.610/96,

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, **tangível ou intangível**, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: [...]

XII - os programas de computador;

[...]

¹²⁰ WACHOWICZ, Marcos. **Propriedade intelectual do Software e Revolução da Tecnologia da Informação**. Juruá: Curitiba, 2006. p. 72.

¹²¹ BRASIL. **Lei n. 9.609/98**. Art. 2º.

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.¹²² **(Grifos nossos)**

A lei de proteção à propriedade industrial, Lei nº 9.279/96, anterior à lei do direito autoral e à lei dos *Softwares*, já abordava em seu art. 10 os programas de computador, mas no sentido de excluí-lo tanto da conceito de invenção quanto de modelo de utilidade,

Art. 10. Não se considera invenção nem modelo de utilidade:

[...]

V - programas de computador em si¹²³

Observa-se pelo dispositivo legal supracitado que, mesmo que sejam atendidos os requisitos do art. 8º da lei 9279/96, a citar, a atividade inventiva, a inovação e a aplicação industrial, os *Softwares* não podem ser considerados como invenção e nem como modelos de utilidade, não podendo assim gozar dos mesmos critérios de proteção.

Dessa forma, fica claro que os *Softwares* estariam protegidos seguindo as mesmas diretrizes de proteção dos direitos autorais, salvo determinadas particularidades previstas em lei. Isso consequentemente tem impactos nas transações referentes ao *Software*, sendo um dos principais o fato de que sua proteção não depende de registro no instituto nacional de propriedade intelectual (INPI), salvo nos casos em que houver transferência de tecnologia, como será abordado posteriormente, ou por vontade do detentor.

Por fim, nas palavras de Marcos Wachowicz,

O direito autoral não protege a ideia em si, mas a expressão da ideia em um programa de computador, quer dizer, a maneira pela qual o programa opera, controla, regula o computador ao receber, reunir, calcular, armazenar, relacionar e produzir informações úteis, seja no monitor, impresso ou por áudio comunicação.¹²⁴

Além disso, destaca-se que os programas de computador não se confundem com arquivos de vídeos, músicas, imagens e jogos uma vez que se tratam de objetos diversos e estão sujeitos à regulamentação distinta. Cabe lembrar que, embora ambos estejam sob a égide do direito autoral, as músicas, jogos, imagens, vídeos e outros arquivos digitais são tutelados pela lei dos direitos do autor, enquanto o *Software* é tutelado pela Lei dos *Softwares*.¹²⁵

¹²² BRASIL. Lei n. 9.610/98. Art. 10.

¹²³ BRASIL. Lei n. 9.279/96. Art. 10.

¹²⁴ WACHOWICZ, Marcos. **Propriedade intelectual do Software e Revolução da Tecnologia da Informação**. Juruá: Curitiba, 2006. p.144.

¹²⁵ GERMANO. Lívia de Carli. **A Tributação de Músicas e Vídeos comercializados na Internet e Entregues via Download e Streaming**. In: Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012. p.445-446.

Importante destacar que a Lei nº 9.609/98 em seu capítulo IV denominado “Dos Contratos de Licença de Uso , de Comercialização, e de Transferência de Tecnologia”, traz a previsão legal de transações cujo objeto sejam os *Softwares*, o que consequentemente traz o reconhecimento de que essas três situações são situações diversas que merecem tratamentos diferenciados.

Destaca-se também o fato de que, tendo em vista a previsão legal, os contratos de licença de uso e de comercialização não se confundem com contratos de transferência de tecnologia, sendo tão somente uma transação cujo objeto é a licença de uso de um *Software* ou de sua comercialização, não implicando na transferência de tecnologia, questão importante para o objeto aqui estudado.

Além disso, conforme as palavras de Livia de Carli Germano ,

Sabemos que dependendo das características específicas e das formas como o *Software* é comercializado, é possível qualificá-lo como um serviço (obrigação de fazer), como uma mercadoria, ou ainda, como um direito (que pode ser considerado como direito autoral ou *Royalty*, conforme a remuneração seja ou não paga ao autor ou criador da obra)¹²⁶

A partir da classificação legal em contratos de licença de uso e de comercialização e de contratos de transferência de tecnologia, cabe citar algumas características desses contratos. Nos casos da licença de uso de determinado *Software*, há simplesmente o acesso às funcionalidades do *Software*, sem adquirir o domínio do código fonte do *Software* nem o direito a sua exploração econômica.

Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.¹²⁷

Nos casos de licenças para a comercialização dos *Softwares* há algumas características interessantes, pois essa licença pode ser feita a partir da permissão de comercialização ou distribuição dos *Softwares*. Dessa forma, dependendo do contrato, pode ser previsto tanto os casos em que se disponibilizam cópias e se autoriza o licenciado a vendê-las quanto os em que o detentor originário possibilita que o licenciado possa replicar o *Software* e comercializar essas cópias.

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e

¹²⁶ GERMANO, Livia de Carli. **A Tributação de Músicas e Vídeos comercializados na Internet e Entregues via Download e Streaming**. In: Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012.p.441.

¹²⁷ BRASIL. Lei nº 9609/98. Art. 9º.

encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.¹²⁸

Por fim, nos contratos de transferência de tecnologia, o adquirente tem acesso à tecnologia, no sentido de ter o domínio do código fonte do *Software*. Nesses contratos exige-se não somente a exibição do código fonte, mas também da documentação necessária apta à realização da transferência do *know-how*.

Art. 11. Nos casos de transferência de tecnologia de programa de computador, o Instituto Nacional da Propriedade Industrial fará o registro dos respectivos contratos, para que produzam efeitos em relação a terceiros.

Parágrafo único. Para o registro de que trata este artigo, é obrigatória a entrega, por parte do fornecedor ao receptor de tecnologia, da documentação completa, em especial do **código-fonte comentado**, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia.¹²⁹ **(grifo nosso)**

Nos primeiros dois casos, mostra-se claro que não há nessas transações contratos de transferência de tecnologia, no entanto não se pode garantir com mesma certeza que esse pagamento não esteja sendo realizado a título de *Royalties*.

Não é supérfluo lembrar que, em todos os casos analisados, para efeito de incidência da CIDE Remessas, necessariamente essas transações devem ser relativas ao *Software* a ser adquirido de fora do Brasil, provocando assim o envio de remessas ao exterior para o pagamento dessas transações.

Conforme analisado até o momento neste capítulo, os *Softwares* possuem uma proteção específica em relação a sua propriedade intelectual, mostrando-se posteriormente que a compreensão dessa dinâmica tem efeitos sobre a questão da tributação, sobretudo da incidência das CIDE Remessas nas transações realizadas com *Softwares*, problema ao qual se ocupa o presente trabalho.

4.3 A incidência da CIDE Remessas nos casos de cessão de direitos ou licenciamento de *Softwares*

Conforme previsão legal expressa no art.20 da Lei nº 11.452/2007, que acrescentou o §1ºA no art. 2º da Lei nº 10.168/2000,

¹²⁸ Ibidem. Art. 10.

¹²⁹ BRASIL, Lei nº 9609/98. Art. 11.

Art. 20. O art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, alterado pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º-A:

“Art. 2º

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo **não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.**

.....” (NR) ¹³⁰(Grifo nosso)

Dessa forma, contratos de licenças de uso de *Software*, bem como os de comercialização ou distribuição dos *Softwares*, celebrados após a data de 1º de janeiro 2006 passaram a não sofrer a incidência da CIDE Remessas.

Destaca-se que a supracitada lei (Lei nº 11.452/2007), apesar de ter entrado em vigor na data de 27 de fevereiro de 2007, trouxe como previsão a retroatividade em relação aos efeitos do disposto em seu art. 20, conforme se observa, “Art. 21. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação ao disposto no art. 20 a partir de 1º de janeiro de 2006”¹³¹.

Dito isso, mostra-se encerrada a discussão em relação a contratos de licença de *Softwares* que forem realizados em momentos posteriores, abrangendo 1º de janeiro de 2006 até a atualidade.

No entanto, apesar da clara disposição legal nos dispositivos analisados, a discussão a respeito da incidência da CIDE Remessas nos *Softwares* não se mostrou encerrada, uma vez que, verificada a não incidência a partir de determinada data, muita discussão fora levantada baseada na ideia de que a lei em questão (Lei nº 11.452/2007) tratava-se de uma norma interpretativa, possibilitando assim sua retroatividade em relação a contratos realizados não somente a partir de 2006, mas sim de todo o período desde a instituição da referida CIDE.

Apesar disso, de acordo com o REsp 1.642.249 (2017), de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques,

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE - REMESSAS. ART. 2º, CAPUT E §1º, DA LEI N. 10.168/2000 E ART. 10, I, DO DECRETO N. 4.195/2002. INCIDÊNCIA SOBRE O PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS RELATIVOS A PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*) AINDA QUE DESACOMPANHADOS DA

¹³⁰ BRASIL. Lei n. 11.452/2007.

¹³¹ BRASIL. Lei n. 11.452/2007

"TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA". ISENÇÃO APENAS PARA OS FATOS GERADORES POSTERIORES A 31.12.2005. ART. 20, DA LEI N. 11.452/2007. SIGNIFICADOS DAS EXPRESSÕES: "TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA", "TRANSFERÊNCIA DA CORRESPONDENTE TECNOLOGIA", "FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA" E "ABSORÇÃO DE TECNOLOGIA".
[...]

9. A isenção para a remessa ao exterior da remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (*Software*) desacompanhada da "transferência da correspondente tecnologia" ("absorção da tecnologia") **somente adveio a partir de 1º de janeiro de 2006**, com o art. 20, da Lei n.11.452/2007, ao adicionar o §1º-A ao art. 2º, da Lei n. 10.168/2000.¹³² **(Grifo nosso)**

Conforme se pode extrair do Acórdão supracitado, ao entender que o dispositivo legal em questão não retroage à data anterior ao estabelecido em lei, o julgador demonstra que prevalece a ideia de que a Lei nº11.452/2007 não se trata de uma norma interpretativa. Considerou o acórdão por fim, que nos contratos envolvendo a licença de *Software* sem a transferência de tecnologia haveria a incidência da CIDE Remessas cujos fatos geradores ocorreram até 31 de dezembro de 2005.

4.3.1 Análise sobre a natureza interpretativa da Lei nº 11.452/2007

Apesar do entendimento do STJ a respeito da natureza não interpretativa do art.20 da Lei nº 11.452/2007, vale destacar que alguns argumentos a favor do caráter interpretativo dessa lei são bastante razoáveis.

Partindo do fato de que o próprio legislador, no art. 21 da referida lei, modula a data dos efeitos para um de seus dispositivos, dispositivo esse que remete à Lei nº 10.168/2000, resta dúvida a respeito do motivo pelo qual o legislador escolheu a data de 1º de janeiro de 2006.

Por questão de lógica, uma vez que a questão da retroatividade das leis em matéria tributária é situação excepcional tratada taxativamente no art.106 do CTN em seus dois incisos, ao estabelecer **expressamente** em seu art.21 a retroatividade dos efeitos, a Lei nº 11.452/2007 necessariamente deverá se enquadrar em uma das hipóteses previstas nos incisos do art. 106 do CTN, ou seja, ou trata-se de uma lei interpretativa ou trata-se da aplicação dela a atos não definitivamente julgados, conforme dispositivo ,

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, **quando seja expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

¹³² STJ. RECURSO ESPECIAL: **REsp 1.642.249 /SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 15/08/2017.

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática¹³³

Fazendo uma leitura mais atenta ao inciso II do art. 106 do CTN, observa-se que suas alíneas a,b,c não tratam da aplicação retroativa da lei a atos não definitivamente julgados que tenham relação com a incidência do tributo, mas sim em relação a uma “retroatividade benigna em matéria de infrações”¹³⁴.

Dessa forma, analisando o art.20 da lei 11.452/2007 ,constata-se que ele não se enquadra na hipótese prevista no inciso II do art. 106 do CTN, restando assim duas opções, sendo elas, I) O referido dispositivo que prevê a retroatividade (art. 21) está equivocado ou II) esse dispositivo contempla de uma norma interpretativa.

Não é supérfluo fazer uma análise a respeito do caráter interpretativo do art.20 da lei nº 11.452/2007, uma vez que identificado essa característica, descarta-se a irregularidade da retroação, restando o questionamento do motivo pelo qual a lei interpretativa retroagiu a um período específico e não até a data de vigência do dispositivo de lei a ser interpretado, ou seja, o art.2º da lei 10.168/2000.

Segundo Eduardo Sabbag, a lei interpretativa,

[...] deve tender a retirar pontos obscuros e imprecisos da norma pretérita, elidindo dúvidas a seu respeito. A compatibilidade dessa norma com o postulado ora estudado, desponta, a nosso ver, quando se restringe a tarefa da lei interpretativa ao ato genuíno e verdadeiramente, interpretativo.¹³⁵

Apesar disso, parte da doutrina faz fortes críticas à questão das leis interpretativas, como destaca Luciano Amaro,

[...] quer se olhe a lei interpretativa como uma substituição retroativa do preceito “obscuro” da lei velha pelo preceito “aclarado” da lei nova, quer ela seja encarada como uma determinação ao juiz ou ao aplicador da lei para que julgue ou aplique a lei velha em tal ou qual sentido, estaremos sempre diante de uma lei nova que pretende reger o passado, sendo, pois, aplicáveis todas as restrições oponíveis às leis retroativas.¹³⁶

Roque Antônio Carrazza,veementemente repudia tanto a ideia de lei interpretativa quanto de sua retroatividade,conforme se pode extrair do trecho,

¹³³ BRASIL. Lei nº 5172/68. Art.106.

¹³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva,2012. p. 229.

¹³⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p.697

¹³⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 74. p 228.

Há quem queira-seguindo a traça do art.106, I, do CTN- que a lei tributária *interpretativa* retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei . A lei é o direito objetivo, e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos a sua apreciação.¹³⁷

Não se pode esquecer, todavia que, apesar de existirem diversos argumentos contrários à lei interpretativa por parte da doutrina, o dispositivo previsto no art. 106, I do CTN não foi considerado inconstitucional pelos tribunais, por isso é ainda plenamente aplicável¹³⁸.

Ainda em se tratando do previsto no art.106, I do CTN, tendo em vista tanto a aplicabilidade da lei interpretativa quanto seus limites, Kiyoshi Harada destaca,

[...](a) chamada lei interpretativa que, como o próprio nome está dizendo, é aquela editada pelo o órgão legislativo para proceder a uma interpretação da autêntica com o fito de espantar as ambiguidades e as obscuridades. Será inconstitucional se, a pretexto de comentar- função da doutrina e dos tribunais- a lei interpretativa, **criar tributos ou ônus não agasalhados expressa ou implicitamente nos textos considerados.**¹³⁹ (grifo nosso)

Apesar das questões polêmicas levantadas pelos autores citados, entende-se que embora de fato haja problemas com a concepção e até mesmo compatibilidade da chamada lei interpretativa com o conjunto principiológico do Sistema Tributário Nacional, há de se compreender que o dispositivo encontra-se legalmente vigente, embora de forma mitigada, uma vez que sua aplicabilidade logicamente deve respeitar determinados limites estabelecido pelo próprio Sistema Tributário Nacional.

Em uma análise mais específica do art. 20 da lei nº 11. 452/2007 percebe-se claramente sua tentativa de elucidar aquilo que está definido no art.2º da lei nº 10.168/2000, no que tange a uma limitação ao espectro de incidência da CIDE Remessas.

Dessa forma, a ilegalidade do referido artigo não encontra respaldo, uma vez que não resulta em ônus ao contribuinte, mas, pelo contrário, desonera o contribuinte a partir de uma interpretação mais benéfica da norma de incidência.

Claro está que, o legislador quando limitou a retroatividade para 1 de janeiro de 2006 e não para todo o período, o fez com o intuito de mitigar as perdas da fazenda pública, uma vez que o caráter interpretativo da norma (art.21 da lei 11.452/2007) sem a modulação retroatividade iria ensejar diversas ações para o reembolso de quantias já pagas de CIDE

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.p.383-384.

¹³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 697.

¹³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.508.

Remessas nos casos excepcionados pelo art.20 da lei 11.452/2007, desde a instituição da lei 10.168/2000.

O problema é que esse artifício legislativo não parece razoável, uma vez que as normas interpretativas conforme já analisado, são utilizadas ou para idealmente tornar claro aquilo que o legislador originariamente gostaria de ter expressado ou então para adequar a norma originária a uma nova realidade fática.

Nesse aspecto, caso fosse o caso de adaptação a uma nova realidade, não se poderia falar em retroação, uma vez que o reconhecimento legal dessa nova realidade teria respaldo a partir da Lei. Por outro lado, ao se reconhecer a retroação da nova lei, entende-se que ela desde sua concepção continha os atributos dados pela lei interpretativa.

Nessa linha, é interessante citar o acórdão nº 0039944-58.2002.4.01.3400 do TRF1, de 26/10/2012, em sede de Apelação de Mandado de Segurança,

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEI 10.168/2000. CIDE-TECNOLOGIA. CONSTITUCIONALIDADE.

[...]

4. A aquisição de licenças de uso de softwares, sem transferência de tecnologia, não está sujeita à CIDE-TECNOLOGIA, na forma do disposto na Lei 11.452/2007, que **se aplicada retroativamente à data de vigência da Lei 10.168/2000**, por se tratar de norma interpretativa.

5. Apelação parcialmente provida.¹⁴⁰ (grifos nossos)

E mais recentemente o julgado da **Apelação cível nº 1535569 / SP** prolatado em 10/03/2016,

AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - **CIDE**. LEI Nº 10.168/2000. CONTRATO DE LICENÇA DE USO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INOCORRÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. INVERSÃO DO ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. NON REFORMATIO IN PEJUS. NÃO VIOLAÇÃO. RECURSO NÃO PROVIDO.

[...]

10. Neste aspecto, a Lei nº 11.452/2007, reconhecendo a existência de possíveis dúvidas quanto à interpretação do alcance da CIDE-Tecnologia, fez incluir o § 1º-A ao artigo 2º, com o seguinte teor: [...]11. Ainda que na redação originária, a hipótese era de não incidência, sendo evidente **que referida norma tem unicamente o caráter interpretativo**, de modo que mesmo em relação aos fatos consumados antes de seu advento, **não era devida a contribuição, na hipótese ali discriminada.**[...]¹⁴¹

¹⁴⁰ TRF1. Acórdão nº 0039944-58.2002.4.01.3400. Relator: Juiz Federal Marcio Luiz Coêlho de Freitas. DJ: 08/10/2012.

¹⁴¹ TRF3. Apelação cível nº 1535569 / SP. Relator : Juiz Convocado Leonel Ferreira.DJ: 10/03/2016.

Partindo desse princípio, reconhecendo-se o dispositivo da Lei nº11.452/2007 como interpretativo, não parece razoável aceitar a retroatividade somente até 1º de janeiro de 2006, devendo na verdade retroagir desde a concepção da Lei nº10.168/2000, perspectiva claramente oposta ao recente julgado do Resp. 1.642.249/SP em 2017.

Contudo, mesmo entendendo que a decisão proferida no referido julgado do STJ não tenha sido a mais acertada, o ponto que se deseja aqui alcançar é que, indiferentemente da previsão legal retroagir ou não aos contratos firmados antes de 2006¹⁴², a CIDE Remessas não poderia ser cobrada sobre os contratos de licença de uso ou cessão de direitos sem a transferência de tecnologia, independentemente do período em que foram celebrados, conforme os argumentos que serão a seguir explorados.

4.3.2 Análise da incidência da CIDE Remessas na cessão de direitos e Licença de uso a partir da interpretação legal

Para realizar a análise da incidência da CIDE Remessas nos contratos de licença de uso e cessão de direitos de *Softwares*, é necessário fazer uma abordagem cronológica da Lei nº 10.168/2000, lei essa instituidora da CIDE Remessas, uma vez que, conforme já analisado em capítulo anterior sofreu diversas modificações que resultaram entre outras coisas, na modificação de situações cujo envio de remessas ao exterior resultariam na incidência da CIDE Remessas.

A seguir está disposta cronologia da atividade normativa referente à CIDE Remessas, destacando em cada etapa o aspecto da incidência do tributo do tributo em estudo.

a) Da instituição da CIDE Remessas até o Decreto nº 3.949/2001

Conforme o caput do art.2º, bem como seu parágrafo 1º da lei nº 10.168/2000, que continuam com a mesma redação desde a data de sua publicação,

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica **detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como** aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os **relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.**¹⁴³ (Grifos nossos)

¹⁴³ BRASIL. Lei nº 10.168/2000.

Dessa forma, nesse primeiro período da Lei instituidora da CIDE Remessas, a incidência da referida CIDE estava descrita sem as ampliações ou restrições de incidência posteriormente legisladas, contendo nesse dispositivo as hipóteses como objetos cujo envio de remessas ao exterior estariam aptas a provocar a tributação.

Até esse momento, sendo realizada uma análise crua da letra da lei, realmente poderia se entender que o art.2º contemplava os casos de envio de remessas para o pagamento pelo direito de uso ou comercialização dos *Softwares*, isso porque licença de uso é uma das formas como os *Softwares* são transacionados.

No entanto, Marco Aurélio Greco entende que nem mesmo assim poderia haver a incidência da exação nos casos da licença de uso, isso porque a frase deveria ser interpretada como “licença de uso (de conhecimentos tecnológicos) ou adquirente de conhecimentos tecnológicos”.¹⁴⁴

Dessa forma, o texto legal estaria prevendo que o conhecimento tecnológico (domínio da tecnologia do software) poderia ser disposta não somente a partir cessão (adquirente) como também das licenças de uso, ou seja, licenças de uso (sem cessão) juntamente com a disponibilização do conhecimento tecnológico.

b) Do Decreto nº 3949/2001 até a lei 11.322/2001

No entanto, logo depois entrou em vigor o Decreto nº 3.949/2001 (Revogado pelo decreto 4.195/2002) que trazia em seu art. 8º as seguintes disposições,

Art. 8º A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de róialtes ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

- I - **fornecimento de tecnologia;**
- II - prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III - cessão e licença de uso **de marcas;**
- IV - cessão e licença de exploração **de patentes.**

Parágrafo único. Os contratos a que se refere este artigo **deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial** e registrados no Banco Central do Brasil.¹⁴⁵ **(Grifos nossos)**

¹⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 142.

¹⁴⁵ BRASIL. **Decreto nº 3.949/2001** (Revogado)

Esse dispositivo do citado Decreto tem a função justamente de detalhar o dispositivo do art. 2º da lei 10.168/2000, descrevendo as situação cujo envio de remessa ao exterior ensejaria a incidência da CIDE Remessas **de forma taxativa**.

Conforme pode ser observado do trecho, o termo licença de uso passou a estar restrito às marcas, bem como a licença de exploração delimitada em relação às patentes. Além disso, o parágrafo único do artigo citado traz uma informação bastante importante, quando traz como requisito a averbação dos contratos no INPI.

Partindo do fato de que os *Softwares* são protegidos sob a égide dos direitos autorais, não sendo abrangidos assim nem pelo conceito de marca e nem pelo conceito de patentes, observa-se nesses casos a questão da cessão e licença de uso, bem como a cessão e licença de exploração não contemplam o direito autoral uma vez que não estão delimitados no dispositivo acima.

Remetendo ao capítulo IV da lei 9609/1998 lembra-se que o único contrato em que a referida lei traz como requisito o registro no INPI são os contratos de transferência de tecnologia, conforme o parágrafo único de seu art.11. Dessa forma, não havia a exigência legal desse registro sobre os contratos de cessão, licença de uso e nem sobre os contratos de licença de exploração econômica.

Ocorre que, conforme observado, o parágrafo único do decreto por ora analisado faz a exigência de que os contratos sejam averbados no INPI, o que seria de fato razoável em se tratando de marcas, patentes e modelos de utilidade; mas não em relação a direitos autorais como é o caso do *Software*.

É forçoso imaginar que o legislador quis inovar impondo a exigência de registro no caso de licenças de uso ou de exploração de *Softwares*, preferindo-se optar pela ideia de que esse comando foi feito com a finalidade de reforçar aquilo que já está previsto na lei dos *Softwares*, ou seja, nos casos de transferência de tecnologia.

Sendo assim, até esse momento evolutivo (final do ano 2001) da lei 10.168/2000, não se encontram embasamentos legais para a incidência da CIDE Remessas nos casos de cessão de direitos, licença de uso e nem nos casos de licença para exploração econômica de *Softwares*.

c) Da Lei nº 10.332/2001 até o Decreto nº 4.195/2002

No ano de 2001, entrou em vigor a Lei nº 10.332/2001 que fez profundas alterações no art.2º da lei 10.168/2000, conforme citado,

Art. 6º O art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º [...]"

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou **remeterem *Royalties*, a qualquer título**, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (**Grifo nosso**)¹⁴⁶

O art.2º da Lei nº 10.168/2000 sofreu severas alterações que resultaram, sobretudo na ampliação da incidência da CIDE Remessas a partir da nova redação do parágrafo 2º, acrescenta situações de incidência.

O acréscimo desse parágrafo tem um impacto muito grande em relação à questão da incidência da CIDE Remessas nos casos específicos de licença de uso de *Softwares*, isso porque a inclusão do trecho grifado “remeterem *Royalties*, a qualquer título” estaria apta a provocar a incidência da exação nesses casos. Nas palavras de Luis Eduardo Shoueri,

Nota-se que com a mudança operada pela Lei nº 10.332/2001, na redação da lei 10.168/2000, pretendeu-se, mediante o emprego do termo *Royalties* a qualquer título alargar a abrangência da CIDE, passando a alcançar quaisquer quantias a ser albergadas na classificação de *Royalty*, e não apenas os valores inseridos num contexto que envolva transferência de tecnologia.¹⁴⁷

Isso porque, quando se busca a definição legal do termo “*Royalties*” se observará que a legislação pertinente ao Imposto de Renda poderá ser utilizada de forma subsidiária no que couber. No caso, o termo *Royalty* é definido pela Lei nº 4506/64 o qual contempla os valores pagos pela exploração de Direitos Autorais,

Art. 22. Serão classificados como "*Royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
(...)
d) exploração **de direitos autorais**, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.¹⁴⁸

¹⁴⁶ BRASIL. Lei nº 10.332/2001.

¹⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006. p.49.

¹⁴⁸ BRASIL. Decreto nº 4506/64.

Para entender esse enquadramento, é necessário primeiro observar que a exploração de direitos autorais contida na alínea “d” do dispositivo citado se trata da exploração do detentor do direito autoral, ou seja, do estrangeiro que está cedendo a licença do direito autoral, nesse caso poderia se levantar até mesmo a hipótese de licença para a exploração econômica.

O próprio decreto, no entanto, ressalva que não se tratam de *Royalties* quando está sendo percebido pelo próprio autor da obra, ou seja, no caso de haver pagamento ao autor do *Softwares* pela licença, não se estaria tratando de *Royalties* e por consequência não haveria a incidência do tributo aqui analisado pelo envio de remessa a título de pagamento.

Dessa forma, nesse momento ter-se-ia a clara classificação dos pagamentos realizados a título de exploração dos direitos de *Softwares* como *Royalties*, uma vez que esses se enquadram na hipótese de exploração de direitos autorais. Cabe observar na legislação do Direito tributário internacional, “a caracterização de um pagamento como *Royalty* independe de ser realizado a um terceiro ou ao próprio autor”¹⁴⁹, previsão diferente do dispositivo legal analisado.

Na prática isso implicaria no fato de que as remessas enviadas a título de pagamento das licenças de *Softwares* ao autor do *Software*, não se estaria falando de *Royalties*, mas tão somente em pagamento a direito autoral¹⁵⁰. Nos casos em que esses pagamentos fossem realizados a terceiros que estivesse realizando direitos autorais, isso classificaria como *Royalties* e portanto ensejaria incidência da CIDE Remessas.

d) Do decreto nº 4.195/2002 até a Lei nº 11.452/2007

Em abril de 2002, adveio o decreto nº 4.195/2002, que revogou o Decreto nº 3.949 e trouxe a seguinte disposição em seu art.10,

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, residentes ou domiciliados no exterior, a título de *Royalties* ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes. (grifos nossos)¹⁵¹

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006. p.46.

¹⁵⁰ Ibidem..

¹⁵¹ BRASIL. **Decreto 4.195/2002**.

Novamente observa-se o mesmo fenômeno do Decreto nº3.949/2001 no sentido de delimitar o alcance de determinados termos do art. 2º da lei 10.168/2000, dispositivo esse de nodal importância no que tange à incidência da CIDE Remessas.

Nesse caso, limitando o amplo sentido da expressão “*Royalties* a qualquer título”, reconhecendo assim que a assimilação do termo *Royalty* para os fins tratados na lei 10.168/2000 embora tenham aproximação, não se confundem com o conceito de *Royalty* encontrado na legislação aplicada ao imposto de renda¹⁵².

“O artigo supracitado [...] enumera *taxativamente* as hipóteses de incidência da contribuição em exame [...]”¹⁵³, observando-se que não contempla os casos de pagamentos feitos a fim de contratos de licenciamento de *Softwares*, sejam eles de uso ou exploração econômica, independentemente dessa forma se a remessa para o pagamento de licença ou cessão é feito a título de pagamento a direito autoral ou a título de *Royalty*.

Apesar disso, a Secretaria da Receita Federal nas soluções de consulta, continuaram expedindo posicionamento contrário, mesmo após a promulgação do Decreto 4.195/2002, conforme transcritas,

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 133, DE 25 DE JUNHO DE 2003

[...]

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: INCIDÊNCIA - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-Cide

A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, pela cessão ou licença de uso de software, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001) e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.¹⁵⁴

Importante ressaltar que no **relatório** da supracitada Solução de Consulta, fundamenta-se a incidência da CIDE Remessas nos contratos de licença mesmo após o Decreto nº4.195/2002, com os seguintes argumentos:

¹⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006. p.50-51.

¹⁵³ GRECO. Marco Aurélio. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p.146.

¹⁵⁴ SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 133, DE 25 DE JUNHO DE 2003**. DOU 04/07/2003.

18. Convém destacar ainda que o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002 (que revogou o Decreto nº 3.949, de 2001), ao regulamentar o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000 (com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 2001), no art. 10, reescreveu o art. 8º do Decreto nº 3.949, de 2001, acrescentando o inciso III (serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes), **suprimindo o seu parágrafo único (averbação no INPI e registro no Bacen)**. Assim os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior a título de royalties pela remuneração de contratos de cessão de direito de exploração de software, ficam sujeitos ao pagamento da referida contribuição.¹⁵⁵ **(grifos nossos)**

Dito isso, observa-se primeiramente a confusão entre o termo *Royalty* utilizado para o imposto de renda e sua abordagem no contexto da CIDE Remessas, e depois, o reconhecimento do argumento anteriormente aqui utilizado no sentido de que o requisito do parágrafo único do art.8 do decreto 3.949/2001 de registro dos contratos ali tratados no INPI implicavam em delimitar a incidência da CIDE Remessas em casos em que houvesse de fato a transferência de tecnologia. Embora se entenda aqui que independente de haver o requisito de registro dos contratos no INPI as situações abordadas não contemplam as licenças de uso ou comercialização.

Também no sentido da anterior,

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 210, de 15 de agosto de 2005.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: INCIDÊNCIA - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE. A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de *Royalties*, pela cessão ou licença de uso de *Software*, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.¹⁵⁶

Observa-se assim que até o ano de 2007, quando foi promulgada a lei 11.452/2007, os reiterados questionamentos a respeito da incidência da CIDE Remessas foram diversas, embora o posicionamento da Secretaria da Receita Federal remetesse à incidência do tributo nos casos analisados,

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 63, DE 07 DE ABRIL DE 2006

[...]

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).
INCIDÊNCIA

A empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de *Royalties*, pela cessão ou licença de uso de *Software*, está sujeita

¹⁵⁵SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 133, DE 25 DE JUNHO DE 2003.** DOU 04/07/2003fl. 20-21. Relatório,fl.5.

¹⁵⁶ SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 210, de 15 de agosto de 2005.** DOU 13/09/2005.

ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.¹⁵⁷

e) Da lei 11.452/2007 até os dias atuais

A partir de 2007, com o advento da lei 11.452/2007 com efeitos retroativos até 1 de janeiro de 2006, houve o acréscimo do parágrafo 1ºA, que isentou as transações referentes ao pagamento pelo licenciamento de uso ou comercialização dos *Softwares* realizados a partir de 31 de dezembro de 2005.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 86, DE 08 DE JULHO DE 2009

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE
EMENTA: PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. IMPORTAÇÃO DE SOFTWARE. Até 31 de dezembro de 2005, a empresa signatária de contratos de cessão de licença de uso de software, independentemente de estarem atrelados à transferência de tecnologia, era contribuinte da Cide, relativamente às remessas efetuadas ao exterior a título de royalties. A partir de 1º de janeiro de 2006, à vista do disposto nos arts. 20 e 21 da Lei nº 11.452, de 2007, apenas a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador (software) que envolver a transferência da correspondente tecnologia estão sujeitas à incidência da Cide. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.609, de 1998, art. 11; art 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001 e Lei nº 11.452, de 2007, artigos 20 e 21.¹⁵⁸

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 441, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE
EMENTA: É isenta da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, a remessa a residente ou domiciliado no exterior relativa à remuneração pela licença de comercialização de programas de computador (*Software*), salvo quando envolver a transferência da correspondente tecnologia.¹⁵⁹

Ocorre que, como visto anteriormente a partir da recente decisão do STJ, muito se questionou a respeito da retroatividade dos efeitos dessa lei, pleiteando sobretudo a retroatividade desde o início da vigência da lei nº 10.168/2000.

4.3.3 A incidência nos casos de licença para exploração comercial

Outra possibilidade de transação envolvendo *Software* previsto em lei, diz respeito aos casos em que nem se está a falar da transferência de tecnologia e nem em simples direito de uso, mas somente de sua exploração econômica.

¹⁵⁷SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 63, DE 07 DE ABRIL DE 2006. DOU 12/05/2006.

¹⁵⁸SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 86, DE 08 DE JULHO DE 2009. DOU 12/08/2009.

¹⁵⁹SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 441, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017. DOU 20/09/2017.

Trata-se do caso, por exemplo, de empresas que comprem o direito de gravar os *Softwares* em mídias físicas e distribuí-los, ou até mesmo disponibilizá-los para a venda via download em ambiente virtual com suporte em idioma nacional.

Nesses casos, fica claro o fato de que o adquirente do direito não é o consumidor final, mas sim um intermediador na comercialização do *Software*, com o viés de viabilizar a entrada do produto no mercado nacional. Ocorre que, embora tenha esse direito de exploração econômica não há aqui a transferência da tecnologia, ou seja, não há nesse caso o domínio sobre a tecnologia pactuada, mas sim um simples direito de exploração, conforme já abordado na lei do *Software*.

Cabe salientar que nesses casos não há nem a transferência de tecnologia e nem do direito autoral, pois essa licença não transfere a seu detentor nenhum controle sobre a propriedade intelectual do *Software* transacionado, conforme as palavras de Fabio da Costa Resende de Campos ,

Em que se pese os direitos de comercialização traduzirem a subjetiva pretensão de mercancia, **a propriedade intelectual do *Software* permanecerá inalterada e em poder da empresa desenvolvedora do programa computacional.** Inexiste, tampouco , na operação em foco, transferência de tecnologia da empresa que adquirirá os direitos de uso e comercialização.¹⁶⁰ **(Grifos nossos)**

Conforme já visto anteriormente, é pacífico que nos contratos que tenham como objeto a exploração comercial (comercialização e distribuição) dos *Softwares* pactuados a partir de 1 de janeiro de 2006 não há a incidência da CIDE Remessas sobre os valores remetidos ao exterior a título de pagamento.

Além disso, parte da discussão sobre os contratos de licença de uso se repetem aqui, partindo, da ideia de que claramente o objeto pactuado em si em nada justificaria a incidência, principalmente por estar se tratando de uma mera transação comercial (ressaltando novamente, está se pagando por um direito de exploração, não pela tecnologia) em que o possível contribuinte não necessariamente faria parte do grupo econômico beneficiado pelos programas fomentados pela CIDE Remessas.

Um exemplo claro é que o distribuidor não necessariamente estaria ligado ao ramo da indústria ou tecnologia, podendo ser seu objeto de comércio todo o tipo de material digital, desde músicas, vídeos, imagens, até *Softwares*. Trata-se simplesmente de um comerciante que não tem relação alguma como grupo econômico daquilo que está sendo comercializado.

¹⁶⁰ CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. **Licença de Uso e Direito de Comercialização de *Softwares*- Aspectos Tributários.** In: Revista Tributária e de finanças publicas. São Paulo: Revistados Tribunais, n. 101, 2011. p.172.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco,

Contrato que tenha por objeto o direito de uso de software em si ou mesmo autorização para sua exploração comercial, se desacompanhado do acesso aos conhecimentos técnicos quanto à estruturação das instruções, fluxogramas etc., não é contrato que tem por objeto a tecnologia. O adquirente ou licenciado neste caso irá se beneficiar apenas de uma das vantagens que o objeto pronto (software) lhe traz, mas não agregará ao seu acervo intelectual nenhum conhecimento tecnológico novo.¹⁶¹

Sendo assim, também se conclui nesse caso que nunca coube (e nem cabe) a incidência da CIDE Remessas pelo envio de remessas a título de pagamento dos contratos em que se transaciona o direito à exploração econômica de *Softwares*, entendidos como a distribuição ou comercialização de *Softwares*.

Conforme a solução de consulta nº 558 citada abaixo,

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 558, DE 06 DE DEZEMBRO DE 2007

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE IMPORTAÇÃO - Programas de Computador (*Software*) As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pela aquisição de programas de computador - *Software* para instalação em equipamentos visando à expansão de sua funcionalidade, se produzidos em larga escala e de maneira uniforme, colocados no mercado para aquisição por qualquer interessado, não estão sujeitas ao pagamento da CIDE, **por tratar-se de mercadorias e não caracterizar hipótese de incidência da referida contribuição.**¹⁶² (grifos nossos)

4.3.4 A incidência nos casos de *Softwares* de “prateleira” (*off the shelves*)

Outra questão que pode levantar algumas dúvidas se trata da incidência desse tributo em relação aos *Softwares* vendidos em prateleira (*off the shelves*), ou seja, aqueles *Softwares* que se encontram expostos para a venda através de um suporte material como um CD por exemplo (*Softwares Standards*).

Tendo em vista o acórdão do julgamento do RE 176.626-3 de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertença, em contexto de decisão sobre a incidência de ICMS ou ISS, pode-se extrair algumas informações relevantes para o objeto de estudo desse trabalho,

O comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, **não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso que**, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os

¹⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 139.

¹⁶² SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 558, DE 06 DE DEZEMBRO DE 2007**. DOU 08/02/2008.

direitos do autor, mas com o corpus mechanicum de obra intelectual que nele se materializa.¹⁶³ (grifos nossos)

Apesar de antiga, a decisão do STF (1998), nesse aspecto tem sido mantida e aplicada a casos atuais, demonstrando-se para o interesse nesse trabalho o fato de que nos casos dos *Softwares* adquiridos para a revenda em prateleira nunca se pode levantar a incidência da CIDE Remessas nos pagamentos realizados pelo comerciante ao fornecedor estrangeiro, porque como observado, não há nessa transação nem a transferência da tecnologia nem a licença dos direitos de uso.

Na verdade, é importante salientar que em alguns casos nem mesmo se pode cogitar a licença para alguma forma de exploração comercial, isso porque, embora alguns contratos possam transacionar o direito de revenda de uma determinada quantidade de mídias contendo o *Software*, pode-se simplesmente vislumbrar a situação em que o distribuidor simplesmente comprou cópias do *Software* e disponibilizou para venda no comércio nacional. Nesses casos não existe nenhum contrato de licença, por isso, não se pode cogitar a incidência da CIDE Remessas.

Outra grande questão que sempre é suscitada deve-se ao fato de que, devido a realidade das transações comerciais ter sido modificada, atualmente é possível a qualquer consumidor comprar do estrangeiro e receber via *download* determinado *Software*, ou seja, o conceito de “prateleira” foi fortemente ampliado, na medida em que se assume que os *Softwares* não necessitam de um suporte físico para serem comercializados.

Mesmo assim, apesar de algumas controvérsias, um *Software* comercializado como produto acabado, no que tange à incidência da CIDE Remessas, o fato de ser oferecido de forma imaterial não provocaria alterações no entendimento apresentado em relação aos *Softwares* oferecidos com suporte material, conforme se observa na Solução de consulta nº135/2012 da SRF,

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 135, DE 06 DE NOVEMBRO DE 2012

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE Não estão sujeitos à incidência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição de “*Software* de prateleira” (cópias múltiplas) para revenda por pessoa jurídica detentora de licença de comercialização outorgada por fabricante estrangeiro.¹⁶⁴

¹⁶³ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 176.626-3. Relator: Ministro Sepúlveda Pertença. DJ: 10/11/1998.

¹⁶⁴ SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 135, DE 06 DE NOVEMBRO DE 2012. DOU 08/11/2012.

Destacam-se no relatório da referida Solução de Consulta os seguintes argumentos que coadunam com os argumentos aqui apresentados que fundamentam a não incidência do tributo ora analisado nesses casos,

Assim, **não se aplica o enquadramento de *Royalty*** ao pagamento pela aquisição ou pela licença de direito de comercialização de *Software* sob a modalidade de cópias múltiplas (*Software* de prateleira). Em consequência, os fatos descritos pela norma jurídica como distribuição ou comercialização de *Software* de prateleira, estão ao abrigo da não incidência da CIDE”. **Irrelevante a inexistência de movimentação física de objeto do fabricante estrangeiro para a consulente, uma vez que não descaracteriza a distribuição ou revenda de *Software***, 22. Por outro lado, observa-se que, mesmo que se reconhecesse o caráter de *Royalties* aos pagamentos efetuados – o que não ocorreu –, a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), **está, hoje, condicionada à transferência da correspondente tecnologia**, nos casos de remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, conforme o art. 20 da Lei nº 11.452, de 27 de fevereiro de 2007[...]. **(Grifos nossos)**¹⁶⁵

4.3.5 A incidência da CIDE Remessas em contratos que envolvem transferência de tecnologia

Segundo a definição legal de contratos de transferência de tecnologia trazidos pela própria Lei nº10.168/2000,

Art. 2º[...]

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e **os de fornecimento de tecnologia** e prestação de assistência técnica. **(Grifos nossos)**¹⁶⁶

Dessa forma, uma das hipóteses legalmente previstas de transação é aquele na qual a tecnologia do *Software* é transferida, sendo cabalmente diferenciada de uma licença de uso pura ou então de uma mera licença para a exploração econômica do mesmo.

Conforme já analisado no capítulo anterior, em relação aos softwares, os contratos de transferência de tecnologia fazem referência aos contratos de fornecimento de tecnologia, que por sua vez englobam os contratos de licença ou cessão, desde que esteja contemplada nesses contratos a transação do conhecimento tecnológico.

Esses contratos de transferência de tecnologia são contratos que não somente dispõe a respeito da venda de determinado produto, mas também sobre o domínio intelectual da tecnologia transacionada. Essa transferência de tecnologia no caso dos *Softwares* traduz-se através da exposição de seu código-fonte, ou seja, a “receita” em que está contido os comandos que fazem com que o *Software* execute determinada função.

¹⁶⁵ SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 135, DE 06 DE NOVEMBRO DE 2012. DOU 08/11/2012. fl.5.

¹⁶⁶ BRASIL. Lei nº 10.168/2000. Art.2º.

Além disso, nessa situação específica esse tipo de transação deverá ser registrada no INPI, conforme o parágrafo único do art.11 da Lei dos *Softwares*, que exige para a averbação não somente a exposição do código-fonte como um conjunto de documentos capazes de fazer a transferência do *know-how*.

Cabe esclarecer, no entanto que, apesar dos posicionamento anteriores expressados sobre a não incidência da CIDE Remessas nos contratos de licença e cessão, em contratos em que de fato há a transferência de tecnologia com a transferência do conhecimento técnico sobre o *Software*, ou seja, não somente cessão de direitos ou licença de uso e exploração econômica, não restam dúvidas sobre a incidência da referida CIDE nesses contratos, sendo essas situações nas quais legitimamente caberiam a incidência.

Dessa forma, havendo o registro da transferência de tecnologia, existe a incidência da CIDE pelo pagamento, uma vez que se enquadra em um dos critérios para a incidência da referida CIDE, demonstrando-se, sobretudo, relação direta com a própria justificativa da CIDE Remessas, tanto a seu aspecto extrafiscal como também em relação a sua utilização como forma de receita para incentivar o desenvolvimento tecnológico do país.

Sobre o aspecto extrafiscal a incidência dessa contribuição sobre o *Software em tese*, coibiria a compra da tecnologia de *Software* estrangeiro e a princípio estimularia o desenvolvimento de tecnologia nacional, ou seja, a elaboração de *Softwares* em território nacional.

Em se tratando do aspecto fiscal e finalístico do tributo, não havendo a possibilidade de desenvolvimento desse *Software* e ele tenha que ser adquirido de fontes estrangeiras, os valores utilizados a princípio deveriam ser utilizados justamente para o desenvolvimento do setor tecnológico, no sentido de tornar possível e viável no futuro a concepção de *Softwares* e outros produtos tecnológicos nacionais.

4.4 A necessária correlação de incidência da CIDE e o objeto da incidência

Conforme visto, existem determinados “lacunas” na interpretação literal dos dispositivos analisados anteriormente que poderiam levar a compreender que em alguns períodos poderia haver a incidência da CIDE Remessas em remessas enviadas para o pagamento de cessão e licenças de uso ou exploração econômica, bastando compreender que os decretos citados que regulamentaram as leis, não possuem capacidade retroativa.

Dessa forma, a lei 10.168/2000 poderia haver incidência da CIDE nos contratos de licença de uso até a entrada em vigor do decreto nº 3.949/2001, enquanto em relação à lei nº 10.332/2001 haveria a incidência por ser de ampla aceitação que os *Royalties* contemplam a exploração de direito autoral nos casos em que esse pagamento não está sendo realizado ao autor do *Software*.

Tratam-se dessa forma, de pequenas brechas temporais que permitiriam conceitualmente a incidência da CIDE Remessas nesses casos. Conforme analisado anteriormente, apesar de todo o aparato legal e dos argumentos contrários à incidência da CIDE nos contratos de licença e cessão, sua a incidência foi amplamente aceita, pela jurisprudência e pela Receita Federal.

O que se deseja aqui é demonstrar que, bastando que houvesse um entendimento sistêmico a respeito das Contribuições Especiais, das CIDE's e da CIDE Remessas não poderia haver a incidência sobre as remessas enviadas a título de pagamento pela exploração de licenças ou cessão de direitos de softwares sem a transferência de tecnologia.

Isso porque, não se deve interpretar a incidência da CIDE's somente através daquilo que a lei determina que seja incidente, uma vez que as incidências necessariamente devem ser condizentes com aquilo que justifica a instituição, ou seja, sua finalidade.

Como já analisado, as CIDE Remessas foram instituídas com o intuito de estimular o avanço tecnológico nacional através do fomento de programas correlacionados com a pesquisa, ensino e outros no âmbito do desenvolvimento e produção tecnológica.¹⁶⁷

Coforme palavras de Luiz Sergio S. Batista,

[...] a análise da abrangência da tributação da CIDE sobre as quantias pagas por pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior não pode ser feita sem a verificação de que o negócio jurídico celebrado entre as partes envolve transferência de tecnologia.¹⁶⁸

Dessa forma, a CIDE Remessas deve respeitar todo um conjunto de valores das contribuições sobre a intervenção no domínio econômico que, por sua vez, devem respeitar as particularidades das contribuições especiais, que respeitam ao Sistema Tributário nacional, uma vez que se enquadram como tributo.

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006. p.51.

¹⁶⁸ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. A Tributação das Quantias Pagas a Título de Licença de Uso de Softwares pela Cide. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 85, 2002. p.79.

Sendo assim, o art. 2º da lei 10.168/2000 seja qual for sua redação não pode ser interpretado de forma isolada como um sistema em si mesmo, devendo ser compreendido como parte de um todo, assim como toda norma deve o ser.

Conclui-se que mesmo que a lei deixasse brechas para a compreensão da incidência da CIDE Remessas em casos visivelmente incompatíveis com a temática da CIDE, essa incidência estaria blindada pela sistemática das CIDE Remessas, isso porque,

A CIDE, enquanto, contribuição de intervenção deve guardar uma correlação lógica necessária entre seus sujeitos passivos e a finalidade que visa atingir. Esta correlação parece ser um elemento essencial às contribuições interventivas, sob pena de em face de sua ausência configurar-se a inconstitucionalidade delas.¹⁶⁹

Com o advento da lei 11.332/2001 foi incluída o trecho “*Royalties* a qualquer título”, isso leva a questão de que o termo *Royalties* ali utilizado não compartilha o mesmo sentido da lei referente ao imposto de renda. O motivo deve-se ao fato de que o termo *Royalties* assim como todo comando de incidência deveria estar apto a atender as finalidades da referida CIDE, bem como respeitar seus limites de incidência.

Se o termo *Royalties* fosse integralmente compreendido da forma como comanda a Lei nº4506/64 em seu art.22, e isso fosse de fato reconhecido, a CIDE Remessas poderia incidir sobre o pagamento de *Royalties* referentes a situações absurdas nesse contexto, como a exploração de florestas, recursos minerais¹⁷⁰ e outros que nada guardam relação como aspecto tecnológico, fator que justifica a cobrança da referida CIDE.

Se o termo *Royalty* em contexto da CIDE analisada não pode ser aplicado nos casos citados acima, não há motivos para que haja posicionamento diverso em relação aos casos de licença e cessão de direitos de *Softwares*, pois inexistente qualquer relação lógica entre a cobrança da CIDE e o contrato de licença ou cessão do *Software*, uma vez que a justificativa de desenvolvimento tecnológico não necessariamente seria justificativa o suficiente para embasar sua incidência sobre esses casos.¹⁷¹

Nessa linha, sobre a incidência da CIDE Remessas e os contratos de cessão e de licença de *softwares*, Marco Aurélio Greco assevera o seguinte,

A existência de tecnologia **como objeto do negócio jurídico** que disponha sobre sua transferência, uso, cessão etc, é indispensável para haver incidência da Contribuição. Licença de uso de softwares em que haja a transferência de tecnologia

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética: n. 130, 2006.p. 51.

¹⁷⁰ GRECO. Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**.In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 146

¹⁷¹Op Cit. SHOUERI, 2006.p. 51.

não é fato gerador da contribuição prevista no art.2º da Lei nº 10.168/2000.¹⁷² (**grifo nosso**)

Sendo assim, é imprescindível nesses casos que a **tecnologia** esteja sendo transacionada. No caso dos *softwares*, a transação da tecnologia ocorre a partir da disponibilização do código-fonte e de outros documentos necessário para que o adquirente tenha o domínio (know-how) da tecnologia. Assevera-se mais uma vez, que não é o tipo de contrato que vai caracterizar isso, mas sim o objeto.

Outro fator que não pode passar despercebido é a questão de que as CIDE's em geral devem ter como sujeito passivo aqueles que pertençam a determinado setor econômico. Dessa forma não seria cabível compreender que todos aqueles que se utilizam da licença de um *Software* façam parte do grupo industrial ou tecnológico ao qual a CIDE Remessas deseja fomentar. Lembrando que não se está aqui a falar em referibilidade direta, mas tão somente na relação que deve haver entre sujeito passivo e grupo econômico fomentado pela contribuição.

Cabe ressaltar que, em momento algum nesse trabalho buscou-se simplesmente afastar a incidência da CIDE Remessas, mas sim fazer uma observação que, sendo essa relação de Intervenção no domínio econômico, necessariamente se deveria respeitar determinados parâmetros abordados, uma vez que esse tipo de intervenção do Estado deve ser realizada de maneira excepcional.

Conforme analisado, no entanto, infelizmente não foi esse o entendimento dado na época e nem é o entendimento atual, uma vez que a incidência nas transações de licenciamento sem a transferência de tecnologia de softwares só foi afastada a partir da redação da Lei nº 11.452/2007 (que devido à previsão legal retroage até janeiro de 2006), embora possa ser vista como um reconhecimento do legislador em relação ao absurdo da incidência desse tributo nesses casos.

Em vias de conclusão do presente capítulo, a incidência da CIDE Remessas nos contratos cessão e de licença de softwares (uso ou exploração econômica) sem a transferência de tecnologia nunca deveriam ter sido cobradas, seja pelos aspectos legais tratados, seja pela justificativa da adequação temática da referida CIDE. Em relação a isso a lei 11.452/2007 concretiza a discussão em relação às remessas feitas a partir de janeiro de 2006, não havendo mais nenhuma dúvida em relação às remessas realizadas a partir dessa data, restando o questionamento em relação a situações anteriores, as quais, no momento, judicialmente são reconhecidas como válidas.

¹⁷²GRECO. Marco Aurélio. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003. p. 151.

Sobre os contratos de transferência de tecnologia esses, por sua vez, sofrem e sempre sofreram a incidência da CIDE Remessas de forma acertada, sendo que essa possibilidade está amplamente embasada tanto do ponto de vista legislativo, em todos os momentos analisados, como também é plenamente condizente com o aspecto temático da referida CIDE.

Por fim, toda essa discussão a respeito da CIDE Remessas, além de elucidar a problemática situação tributária dos mesmos, elucida algo que extrapola a questão dos *Softwares* propriamente ditos, chegando à importante discussão temática necessária para a adequação de toda e qualquer CIDE.

Além disso, cabe lembrar que o caput da lei 10.168/2000 continua a vigorar com o trecho “*Royalties* a todo título” e que a lei 11.452/2007 tratou somente das licenças de uso e comercialização de *Softwares*, não sendo impossível em um futuro haver a reivindicação pela incidência em situações cuja temática em nada se relacione com aquele que foi originalmente atribuída à CIDE Remessas.

Fica clara essa constatação a partir do julgado da APELAÇÃO CÍVEL - 280626 / SP, de relatoria do Juiz Convocado Leonel Ferreira, TRF3, prolatado em 10 12/2010,

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO AO DOMÍNIO ECONÔMICO **CIDE** -ROYALTIES - LEI FEDERAL Nº 10.168/00 - EXPLORAÇÃO DE DIREITOS AUTORAIS-CONSTITUCIONALIDADE.

1. A contribuição de intervenção no domínio econômico (**CIDE**) incidente sobre "royalties" pagos ao exterior é constitucional (STF, 2ª Turma, RE-AgR 451915/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 01/12/2006).

2. **Por definição legal, a exploração de direitos autorais é equiparada a "royalties"** (artigo 22, d, da Lei Federal nº 4506/64).

3. Antes da modificação da Lei **11452/2007**, o software era equiparado à obra intelectual, sob a égide, pois, da lei de proteção aos **direitos autorais (Lei 9610/98, artigo 7º, XII), que presumia, pois, a transferência de tecnologia no caso de concessão de licença de uso de software através de contrato celebrado com empresa estrangeira.**

4. Apelação e remessa oficial parcialmente providas.¹⁷³ **(grifos nossos)**

A partir do que foi desenvolvido nesse trabalho pode-se realizar entendimento metodológico que dá base não somente para o questionamento de outras situações que vierem a ser enquadradas nos conceitos de Incidência da CIDE Remessas (tanto pela jurisprudência quanto pela atividade administrativa,) quanto para o questionamento da própria instituição de novas CIDE's e suas respectivas finalidades.

Para ilustrar a magnitude desse problema da adequação temática da CIDE Remessas com o objeto contratual transacionado, cabe fazer menção ao Acórdão nº 9303-004.149,

¹⁷³ TRF.3. APELAÇÃO CÍVEL - 280626 / SP. Relator: Juiz Convocado LEONEL FERREIRA. DJ: 10/12/2010

expedido pela 3ª turma da Câmara Superior de recursos Fiscais do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) em 09 de junho de 2016.

O referido acórdão trata a respeito da incidência da CIDE Remessas sobre “*Royalties* remetidos ao exterior em decorrência da comercialização dos direitos autorais relativos às obras intelectuais e criativas” ¹⁷⁴ e da CONDECINE. No caso, a incidência da CIDE Remessas se daria pela remuneração sobre o direito de transmissão efetuado às programadoras estrangeiras de programas televisivos.

O voto vencedor foi realizado no sentido a afirmar a incidência da CIDE Remessas nesses casos, primeiro identificando a remuneração do contrato como *Royalty*,

Portanto, não resta dúvida que os valores remetidos ao exterior pela Contribuinte trata-se de *Royalties*. A remuneração pelo direito de transmissão efetuados às programadoras estrangeiras (dentre elas MGM, Cable Entertainment Distribution, MTV Networks, Playboy, Fox Latin America, Eurochannel dentre outras), não poderia ter outra natureza considerando a contraprestação pela aquisição de obras criativas de autoria de terceiros. ¹⁷⁵ **(Grifo nosso)**

Depois argumentado que sendo *Royalties*, estaria previsto no espectro de incidência da CIDE Remessas.

Embora realmente se concorde que o pagamento referente às licenças para veiculação de programas de televisão sejam de fato *Royalties*, destaca-se que esses objetos contratuais não guardam nenhuma correlação com a finalidade da CIDE. Na verdade, parece absurdo vincular o desenvolvimento tecnológico a produtos que tem como escopo tão somente o entretenimento.

Sendo assim, a partir do entendimento desenvolvido nesse trabalho, demonstra-se a clara incompatibilidade do objeto com a incidência da CIDE ora em análise, e principalmente a perigosa interpretação do termo “*Royalties* a qualquer título” na lei da CIDE Remessas, uma vez que essa abrangência sem o respeito à finalidade da CIDE tende a provocar uma inadequada ampliação do espectro de incidência da exação interventiva.

Finalmente, o estudo trazido pela análise da incidência da CIDE Remessas em transações de programas de computador traz também subsídios para a restrição da incidência dessa exação em outros objetos, principalmente a partir da constatação da necessidade de correlação temática entre a incidência e a finalidade da referida CIDE.

¹⁷⁴ CARF. Acórdão nº 9303-004.149.Relatora: Vanessa Marini Cecconello. DJ: 27/07/2016. fl. 5.796.

¹⁷⁵ CARF. Acórdão nº 9303-004.149.Relatora: Vanessa Marini Cecconello. DJ: 27/07/2016..fl. 5.814.

5.CONCLUSÃO

Tendo em vista os assuntos abordados nesse trabalho, buscou-se analisar de forma sistemática e progressiva os temas desenvolvidos para que por fim a conclusão na resolução do problema/objeto se desenvolvesse da forma lógica.

Observando-se a longa análise feita a respeito tanto em relação às contribuições especiais, quantos em relação às CIDE's, referente a esses aspectos, concluí-se a partir desse trabalho:

- a) As contribuições Especiais são espécies tributárias autônomas;
- b) apresentam como característica principal a vinculação da atividade Estatal ao atendimento de uma finalidade;
- c) não exigem a referibilidade direta como critério validador;
- d) as CIDE's são espécies de contribuições especiais que possuem a finalidade de intervenção no domínio econômico;
- e) a instituição das CIDE's prescinde de Lei Complementar;
- f) em relação às CIDE's seu polo passivo deverá ser composto pelo setor econômico beneficiado pela atuação estatal.

Em relação à CIDE Remessas, primeiramente ressalta-se que o conceito legal de *royalties* atualmente compreendido na legislação não corresponde com o conceito de *Royalties* que é contemplado nessa CIDE. Isso porque nesse caso, os *Royalties* devem ser abordados necessariamente em um conceito que consiga contemplar as previsões da CIDE Remessas, ou seja, estar relacionada com a transação da tecnologia em si.

Nos casos dos contratos em que não há transferência de tecnologia do *Software*, ou seja, sem acesso ao código fonte e outras documentações necessárias para a transferência do *know-how*, realizados após janeiro de 2006, não há de se falar em incidência da CIDE Remessas por expressa previsão do §1A do art.2º da lei nº10.168/2001, que trata especificamente desse assunto e nega a incidência nessas casos.

Em se tratando de licença para a comercialização do *Software*, tanto em prateleira quanto por meios virtuais, também não se pode falar em incidência da CIDE Remessas, uma vez que nesse caso o que se tem é o mero direito de exploração econômica.

Nos contratos de transferência de tecnologia, ou seja, contratos que prevejam o acesso ao código fonte e a outras documentações hábeis a fornecer o domínio da tecnologia ao

adquirente , há e sempre houve a correta incidência da CIDE Remessas ,pois, nesse caso observa-se contemplada a adequação não somente formal com a CIDE em questão, mas também temática.

Sobre os contratos de cessão de direitos e de licença de uso (ou exploração econômica) de softwares que não englobam a transferência de tecnologia e que foram realizados antes de 2006, a partir do que foi desenvolvido nesse trabalho, observa-se que a exação foi cobrada de forma inadequada durante esse período, o que pode ser aferido não somente pela análise da lei demonstrada, mas principalmente (e mais seriamente) pela falta de correlação temática entre o objeto contrato de cessão de direitos ou licença de uso de software e a tecnologia.

Além disso, apesar de a decisão recente do STJ no sentido de negar a natureza interpretativa do art. 20 da lei nº 11.452/2007, entende-se que essa norma é sim interpretativa e por consequência deveria retroagir desde a instituição das CIDE Remessas.

Voltando à questão da necessária correlação temática da incidência da CIDE Remessas com a tecnológica, bem como seu tratamento ignorado pelas autoridades fiscais, observa-se que um ponto bastante frágil na Lei das CIDE Remessas é a presença do termo “Royalties” em seu texto. Isso porque esse termo, foi utilizado como agente justificador da incidência sobre os contratos de licença de softwares, sob uma perspectiva errada de adoção da previsão legal do termo “Royalties” existente na legislação sobre o imposto de renda sem a devida interpretação conforme os princípios das CIDE’s e das Contribuições Especiais.

A análise presente trabalho extrapola a questão da incidência da referida exação nas transações de softwares e traz argumentos para o questionamento da incidência em outras situações.

Baseado no argumento da correlação lógica entre a incidência da CIDE Remessas e a tecnologia, não se poderia aceitar a questão da incidência da CIDE Remessas sobre os contrato de cessão de direitos e de licenças de *Softwares*, embora os softwares sejam tutelados sobre a égide dos direito autorais e a definição legal de Royalty contemple essa possibilidade.

Para evidenciar o problema, o CARF em recente decisão (2016), decidiu que é devido a CIDE Remessas em caso de licença de direito autorais nos casos de programas televisivos de entretenimento. Ou seja, uma compreensão generalizada do termo *Royalty*.

Sendo assim, apesar de se compreender a fundamentação dos órgãos de controle, o presente trabalho conclui que aceitar a incidência do CIDE nos casos da licença direitos autorais de forma generalizada, o que englobaria por consequência as cessões de direito e licenças de uso dos *Softwares* terminaria por descaracterizar a própria CIDE Remessas,

permitindo-se assim que, futuramente surjam situações mais estranhas como a incidência da CIDE Remessas sobre a exploração de minérios no exterior, por exemplo.

Por fim, ressalta-se novamente a necessária interpretação sistemática do disposto na Lei da CIDE Remessas com os fundamentos gerais das CIDEs e das Contribuição Especiais, uma vez que o entendimento de seus fundamentos são de grande valia para a Validação Constitucional das Contribuições Especiais, bem como para o controle de sua incidência no caso concreto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Flávia Ferreira; ARAÚJO, Elza Fernandes; BARBOSA, Cynthia Mendonça; QUEIROGA, Elaine dos Santos. **Propriedade Intelectual: proteção e gestão estratégica do conhecimento**. In: Revista brasileira de Zootecnia, v. 39. Viçosa, Julho de 2010. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1516-35982010001300001>. Acesso em: 16/10/2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **A Tributação das Quantias Pagas a Título de Licença de Uso de Softwares pela Cide**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 85. São Paulo: Dialética, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. **DECRETO-LEI Nº 719, DE 31 DE JULHO DE 1969**. Cria o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 31 de julho de 1969. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0719.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. **DECRETO Nº 3.949, DE 3 DE OUTUBRO DE 2001**. Regulamenta a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. DOU, Brasília-DF. 4 de outubro de 2001. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3949.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. **DECRETO Nº 4.195, DE 11 DE ABRIL DE 2002**. Regulamenta a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção no domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à

Inovação, e a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, que institui mecanismos de financiamento para programas de ciência e tecnologia, e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 12 de abril de 2002. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4195.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 4.506, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. DOU, Brasília-DF, 30 de novembro de 1964. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm> . Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU, Brasília-DF, 10 de outubro de 1966. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. DOU, Brasília-DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em:
BRASIL. LEI Nº 9.279, DE 14 DE MAIO DE 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. DOU, Brasília-DF, 15 de maio de 1996. Disponível em : <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9279.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 9.609 , DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. DOU,Brasília-DF, 20 de fevereiro de 1998. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. DOU,Brasília-DF, 20 de fevereiro de 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9610.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 10.168, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação

Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 30 de dezembro de 2000. Disponível em : < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10168.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 10.197, DE 14 DE FEVEREIRO DE 2001. Acresce dispositivos ao Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, para dispor sobre o financiamento a projetos de implantação e recuperação de infra-estrutura de pesquisa nas instituições públicas de ensino superior e de pesquisa, e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 16 de fevereiro de 2002. Disponível em : < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10197.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 10.332, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2001. Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 20 de dezembro de 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10332.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BRASIL. LEI Nº 11.452, DE 27 DE FEVEREIRO DE 2007. Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados e aos Municípios, no exercício de 2006, com o objetivo de fomentar as exportações do País; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.314, de 3 de julho de 2006, 11.119, de 25 de maio de 2005, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, a Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001, e a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000; e dá outras providências. DOU, Brasília-DF, 20 de fevereiro de 2007. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11452.htm>. Acesso em: 1 de novembro de 2018.

BUFFON, Marciano. **A extrafiscalidade e direitos fundamentais: a introdução do interesse humano na tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, n.3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

CALCINI, Fabio Pallaretti. **Contribuições de intervenção no Domínio econômico**. In: Revista Tributária e das Finanças Públicas, a.19, v. 98. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. **Licença de Uso e Direito de Comercialização de Softwares-Aspectos Tributários**. In: Revista Tributária e de finanças publicas n. 101. São Paulo: Revistados Tribunais, 2011.

CARF. **Acórdão nº 9303-004.149**. Relatora: Vanessa Marini Cecconello. DJ: 27/07/2016. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>.. Acesso em 01/12/2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes. **Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior –CIDE Royalties**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89. São Paulo: Dialética, 2003.

COMITTI, Bruna Herdina. **A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 23, v. 122. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

CUNHA, Fabio Lima da. **O Conceito de serviços técnicos para fins de Contribuição de Intervenção no domínio econômico instituída pela Lei 10.168/2000**. In: Revista Tributária e finanças Públicas, a. 15, n.74. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Aspectos Constitucionais de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/00**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68. São Paulo: Dialética, 2001.

GAMA, Tacio Lacerda. **Ordem econômica e Tributação**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, v.6, n.2. Porto Alegre: FESDT, 2008.

GERMANO, Livia de Carli. **A Tributação de Músicas e Vídeos comercializados na Internet e Entregues via Download e Streaming**. In: Direito Tributário Atual, n. 27. São Paulo: Dialética, 2012.

GUEDES, Manuel Pereira Hid da Costa. **Mais questões sobre a Pretensa Instituição da “Contribuição Social de Intervenção no Domínio Econômico” pela Lei nº 10.168/00**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº72. São Paulo: Dialética, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.99. Editora: Dialética, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

INPI. **Contratos de Transferência de Tecnologia- Mais Informações**. 2018. Disponível em: < <http://www.inpi.gov.br/menu-servicos/transferencia/transferencia-de-tecnologia-mais-informacoes>>. Acesso em 25/11/2018.

MICHELUCCI, Álvaro. **A inconstitucionalidade da Cobrança da Contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 69. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima. **A Extrafiscalidade Tributária como Incentivo ao Desenvolvimento Econômico Sustentável**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, n.6. Porto Alegre: FESDT, 2010.

PIMENTEL, Luiz Otávio. **Manual básico de acordos e Parceria de PD &I: aspectos jurídicos**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010. p.34. Disponível em: <http://www.fortec.org.br/documentos/MANUAL_BASICO_ACORDOS.pdf> Acesso em: 15/11/2018.

PORTELA, André. **Tributação dos Programas de Computador. Perspectiva Geral da Incidência**. In: Revista Tributária e Finanças Públicas, a.19, v. 100. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo; CESAROTI, Guilherme. **A CIDE-royalties e as Remessas por Licença de Distribuição e Comercialização de Programas de Computador**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 130,. São Paulo: Dialética, 2006.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT, n.3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 441, DE 18 DE SETEMBRO DE 2017**.

DOU 20/09/2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idato=86320>>. Acesso em: 11/10/2018.

SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 133, DE 25 DE JUNHO DE 2003**.

DOU 04/07/2003. Disponível em :<

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85779>> . Acesso em: 20/10/2018.

SRF. **SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF07 Nº 7016, DE 23 DE JULHO DE 2018**.

DOU 28/08/2018. Disponível em:<

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=94450&tamHA=0>>. Acesso em 12/11/2018.

SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 86, DE 08 DE JULHO DE 2009.

DOU 12/08/2009. Disponível

em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idato=65743>>. Acesso em: 11/10/2018.**SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 63, DE 07 DE ABRIL DE 2006.**

DOU 12/05/2006. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=68109>> Acesso em: 11/10/2018.**SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 210, de 15 de agosto de 2005.**

13/09/2005. Disponível

em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85617>>. Acesso em: 11/10/2018.**SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 558, DE 06 DE DEZEMBRO DE**

2007.8/2/2008. Disponível em :

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67650>>. Acesso em: 11/10/2018.**SRF. SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 135, DE 06 DE NOVEMBRO DE****2012.** DOU 08/11/2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idato=67874>>. Acesso em: 11/10/2018.**STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 138.284-8/CE.** Relator: Ministro Carlos

Veloso. DJ: 01/07/1992. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 15/09/2018.**STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE .146.733-9/SP.** Relator: Ministro Moreira Alves.

DJ: 26/06/1992.

Disponível

em:

<

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em 17/09/2018.**STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RE 573.675/ Rep. Geral.** Relator: Ministro Ricardo

Levandowski. DJ: 20/03/2009. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520351>>. Acesso em: 25/10/2018.**STF. AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: ARE 934095 AgR / RJ.** Relator:

Ministro Edson Fachin. DJ: 31/05/2016. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11254714>>. Acesso em: 16/10/2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 176.626-3**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertença. DJ: 10/11/1998. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em:

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 928.943 RG/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 01/09/2016. Disponível em:
 <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28928943%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y7xky7z6>> .Acesso em: 15/10/2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 562.276/Rep. Geral** . Relatora Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/11/2010. Disponível em :<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. Acesso em :
 21/10/2018.

STJ. **RECURSO ESPECIAL: REsp 1642249 /SP**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 15/08/2017. Disponível em:<
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1610942&num_registro=201603062015&data=20171023&formato=PDF> Acesso em:
 21/10/2018.

STJ: **Embargos de Divergência em Resp. nº 722.808/PR**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. DJ:20/11/2006. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200501854233&dt_publicacao=20/11/2006> . Acesso em: 20/10/2018.

TROIANELLI. Gabriel Lacerda. **O âmbito de Incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Instituída pela Lei nº 10.168/2000**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.69. São Paulo: Dialética, 2001.

TEDESCO, Ana Paula Zarichta; COSTA, Állison Rafael Fraga da. **Contribuição ao INCRA e CIDE**. In: Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT. Porto Alegre: FESDT, n.3, 2009.

TRF1. **Acórdão nº 0039944-58.2002.4.01.3400**. Relator: Juiz Federal Marcio Luiz Coêlho de Freitas. DJ: 08/10/2012. Disponível em:<

https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml;jsessionid=TVIDKglkDyZJzsBA6mvvmI3KbE3P0r_VT-2eFJaH.taturana04-hc02;juris-trf1_node01> Acesso em: 15/11/2018.

TRF.3. APELAÇÃO CÍVEL Nº 0008486-26.2007.4.03.6105/SP. Relator: Desembargador Federal MARCELO SARAIVA. DJ: 05/12/2018. Disponível em :
<<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7191920>>. Acesso em: 07/12/2018.

TRF3. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1535569 / SP. Relator : Juiz Convocado Leonel Ferreira. DJ: 10/03/2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=2>. Acesso em 20/11/2018.

TRF.3. APELAÇÃO CÍVEL - 280626 / SP. Relator: Juiz Convocado LEONEL FERREIRA SARAIVA. DJ: 10/12/2010. Disponível em :< <http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=4> >. Acesso em: 07/12/2018.

UTFPR. Licença e cessão Disponível em: <<http://www.utfpr.edu.br/patobranco/estrutura-universitaria/diretorias/direc/nit/pi/licenca-e-cessao/licenca-e-cessao>>. Acesso em: 10/11/2018.

WACHOWICZ, Marcos. **Propriedade intelectual do *Software* e Revolução da Tecnologia da Informação**. Juruá: Curitiba, 2006.